МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

Довган Михайло Васильович

ОБЛІК І АНАЛІЗ ДОХОДІВ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Кваліфікаційна робота за ступенем освіти «магістр»

Студент групи ОПДм-21
Довган М.В.
_____

Науковий керівник
к.е.н., доцент
Фаріон В.Я.
_____

Кваліфікаційну роботу допущено до захисту:

«____» _____ 2022 р.

Зав. кафедри обліку і оподаткування
к.е.н., доцент
Починок Н.В. _____

ЗМІСТ

ВСТУП..... 3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ..... 6

1.1. Сутність та економічне значення доходів підприємства 6

1.2. Сучасні підходи до класифікації доходів іншої операційної діяльності підприємства..... 13

Висновки до розділу 1..... 20

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА Й ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ІНШОЇ ОПЕРАЦЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ 22

2.1. Роль управлінського обліку в системі управління доходами іншої операційної діяльності..... 22

2.2. Методика обліку доходів від іншої операційної діяльності..... 28

2.3. Облік доходів іншої операційної діяльності умовах автоматизації 38

Висновки до розділу 2..... 44

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ДОХОДІВ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ... 47

3.1. Інформаційна база аналізу доходів іншої операційної діяльності..... 47

3.2. Аналіз доходів іншої операційної діяльності підприємства..... 52

Висновки до розділу 3..... 59

ВИСНОВКИ 61

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 65

ВСТУП

Основною метою діяльності кожного суб'єкта господарювання є одержання максимального прибутку. У зв'язку з цим, одним із найважливіших понять в діяльності господарюючого суб'єкта є його доходи, у тому числі від іншої операційної діяльності, які потребують детального аналізу. Доходи суб'єкта підприємництва є джерелом його функціонування в сьогоденні та майбутньому. Одержання відповідного доходу на належному рівні сприяє розвитку господарюючого суб'єкта та покращенню його фінансового стану. Для засновників (акціонерів) суб'єкта господарювання, достатні доходи є гарантією того, що вони одержать у майбутньому прибуток, що й є їх метою. У зв'язку з цим, розгляд проблем щодо обліку доходів іншої операційної діяльності суб'єкта підприємництва є актуальним дослідженням.

Значну увагу дослідженню проблем обліку і аналізу доходів іншої операційної діяльності приділили у своїх працях такі вчені: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, З.В. Задорожний, Н.Є. Коришко, Є. В. Мних, Л.В. Нападовська, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, тощо.

Вчені в своїх працях досліджують питання визнання доходів іншої операційної діяльності, особливості їх обліку і аналізу. Разом з тим, незважаючи на глибокі напрацювання, питання економічного змісту та проблеми обліку доходів іншої операційної діяльності підприємств все ще вимагають наукової розробки.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є наукове обґрунтування теоретичних аспектів та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку доходів іншої операційної діяльності підприємств.

Для досягнення поставленої мети були визначені наступні **завдання**:

– уточнити сутність та економічне значення доходів підприємства;

– вивчити сучасні підходи до класифікації доходів іншої операційної діяльності для цілей обліку і контролю;

– з'ясувати місце управлінського обліку в системі управління доходами

іншої операційної діяльності підприємств;

– удосконалити методику обліку доходів іншої операційної діяльності;

– вивчити практику обліку доходів іншої операційної діяльності підприємств в умовах автоматизації;

– дослідити інформаційну базу аналізу доходів іншої операційної діяльності підприємств;

– провести аналіз доходів іншої операційної діяльності.

Об'єктом дослідження обрана система обліку і аналізу доходів іншої операційної діяльності ТОВ «Сахара Львів».

Предметом дослідження є комплекс теоретико-методичних та практичних питань з обліку доходів іншої операційної діяльності суб'єктів підприємництва.

Методи дослідження. Для досягнення відміченої мети у кваліфікаційній роботі використано такі методи: діалектичного пізнання, спостереження, вимірювання, порівняння, індукції, дедукції, групування та логічного аналізу.

Інформаційною базою дослідження є нормативні акти з питань обліку доходів іншої операційної діяльності; матеріали вітчизняних й міжнародних науково-практичних конференцій; праці зарубіжних й вітчизняних учених з досліджуваної проблеми; дані обліку та звітності ТОВ «Сахара Львів».

Наукова новизна одержаних результатів полягає у визначенні, уточненні та обґрунтуванні рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення обліку і аналізу доходів іншої операційної діяльності суб'єкта підприємництва, конкретизації шляхів їх впровадження у практику господарювання. Зокрема удосконалено класифікацію доходів з урахуванням галузевих особливостей ТОВ «Сахара Львів» яка дозволяє досягти їх оптимальної структури, та є основою розробки сучасних інформаційних моделей обліку і аналізу.

Практичне значення одержаних результатів полягає у формуванні рекомендацій для покращення обліку доходів іншої операційної діяльності підприємств та їх на досліджуваному підприємстві, що сприятиме підвищенню ефективності обліку на ньому.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Результати наукового дослідження опубліковано в Збірнику тез студентів кафедри обліку у і оподаткування.

Обсяг і структура роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 55 найменувань Основний текст викладено на 69 сторінках, робота містить 9 рисунків та 4 таблиці.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Сутність та економічне значення доходів підприємства

Науковці багатьох країн світу трактували категорію доходу в найрізноманітніших її аспектах. Як відмічає Кізима Т.О. «незважаючи на відмінні напрями їх наукових досліджень, поняття дохід траплялось у працях майже всіх дослідників. Ця категорія була предметом широких дискусій серед представників різних економічних шкіл і течій. Це свого часу визнав один із світових авторитетів у цій сфері – відомий англійський економіст Джон Річард Хікс, який зазначав, що багато вчених викликали один в одного (та й у самих себе) певне замішання, приймаючи різні визначення доходу, що були досить суперечливими та не цілком задовільними. Частково така розбіжність у тлумаченні сутності доходу пояснюється широкою сферою його застосування на макро- і мікрорівнях (національний дохід, дохід держави, дохід підприємства, дохід сім'ї тощо)» [1].

Слід відмітити, що найчастіше вчені трактують дохід як суму виручки від продажу готової продукції та майна, а також від проведення позареалізаційних операцій.

Так, В.П. Грузіновим відмічає, що «Дохід підприємства складається з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна підприємства, а також із доходів від позареалізаційних операцій» [2, с. 340]. Тотожне визначення даної економічної категорії можна також простежити у працях Бланка І.О. [3, с. 240], Чечевіциної Л.м. та Чуєва І.М. [4, с. 273].

На нашу думку, ототожнення доходу господарюючого суб'єкта лише із виручкою від продажу готової продукції практично виключає із нього такі

притаманні йому елементи, як одержана орендна плата за матеріальні цінності, роялті, проценти, дивіденди тощо. Очевидно, що поняття «дохід господарюючого суб'єкта» потрібно трактувати більш ширше, ніж виручка від продажу готової продукції.

Бутинець Ф.Ф. трактує дохід як «грошові кошти, або інші активи, отримані в результаті будь-якої діяльності» [5, с. 59].

Пушкар М.С. відмічає, що «як економічна категорія дохід в загальному розумінні означає потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента» [6, с. 389].

Сопко В.В. та Завгородній В.П. відмічають, що «під доходами слід розуміти валовий прилив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає в процесі діяльності підприємства» [7, с. 283].

Слід відмітити, що підхід до трактування економічної категорії «дохід» Лозинської С. І. [8] співпадає із визначенням даного терміну Державним комітетом статистики України. Так, у статистичній звітності Держкомстат України дохід трактується «як обсяг нарахованих в грошовій та натуральній формі: заробітної плати, прибутку та змішаного доходу, одержаних доходів від власності, соціальних допомог та інших поточних трансфертів» [8].

Окрім цього зазначимо, що основним нормативним документом, що визначає методику обліку доходів господарюючих суб'єктів є «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 Дохід» [9]. Разом з тим зауважимо, що в даному положенні трактування економічної категорії дохід відсутнє. Водночас, відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10] доходи – «це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [10].

Щодо трактування економічної категорії «дохід» в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10] Сопко В.В. відмічає, «що таке

визначення вносить непорозуміння в побудову діючого бухгалтерського обліку доходів, тому що доходи у момент надходження ще тільки є потенційними об'єктами, які можуть призвести до збільшення власного капіталу, тобто можуть, а не призводять, й існують операції, які збільшують активи, але не є доходами» [11, с. 162]. Прикладом збільшення активів, як відмічають науковці є зарахування кредиту на поточний рахунок господарюючого суб'єкта й це є простим збільшення пасиву та активу.

Щодо трактування доходу в НП(С)ЬО 1, Павликівська О. І. та Марущак Л. І. відмічають, що «при цьому критерії визнання доходу використовуються окремо до кожної операції. Проте їх необхідно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це випливає із суті такої господарської операції [12, с. 344].

Зважаючи на це, науковці відмічають, що «дохід підприємства – це сумарні надходження за певний період часу від здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства. При цьому, його можна деталізувати як покриття виробничих витрат підприємства, відшкодування збутових та адміністративних витрат, сплата основних податків та зборів, забезпечення інтересів власників» [12, с. 344] (рис. 1.1.).

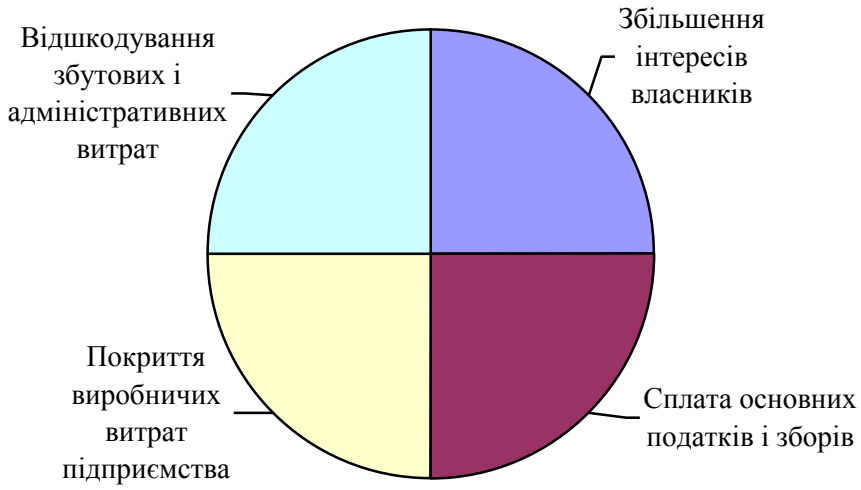

Рис. 1.1. Класифікаційні ознаки доходу [12]

На нашу думку, поняття доходу, наведене в НП(С)БО 1 [10], поєднує як мінімум три різних підходи.

По-перше, по вибуттю активів – дохід визначається, як продукт діяльності, що має залишити господарюючий суб'єкт, перш ніж він може бути визнаний доходом. Недоліком даної характеристики є некоректна вказівка на величину доходу (вимірник доходу).

Другий підхід закладений у визначенні доходу через кошти (чи інші активи), одержувані на момент реалізації. Перевагою даного підходу перед характеристикою «вибуття» є однозначність грошової оцінки й відсутність відображення в системі обліку ризиків, пов'язаних з несплатою. Викликає критику відсутність розмежувань в надходженні активів, що приводять до збільшення доходів і не приводять до таких.

Третій підхід полягає у визначенні доходу виходячи із його впливу на власний капітал (за допомогою збільшення прибутку). Але такий підхід трактує дохід, як залишковий показник. Його єдиною перевагою є пов'язування доходу із принципом подвійного запису, але до розуміння сутності мало що додає.

Отже, можна констатувати, що визначення доходу, як продукту діяльності господарюючого суб'єкта ширше ніж як характеристики надходження активів, а останнє ширше ніж як приросту капіталу. На практиці, однак, можна стикнутися з ситуаціями, у яких жоден з названих підходів не можна використати у чистому вигляді.

Якщо ж досліджувати Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку то можна простежити, що визначення наведене у національних стандартах не суперечить нормам МСБО 18 «Дохід» [13]. Так, відповідно до МСБО 18 [13], «дохід – валове надходження економічних вигід протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу» [13].

Щодо трактування доходу у МСБО Голов С.Ф. та Костюченко В.М. відмічають, що дохід у МСБО трактують як загальну категорію. «Дохід від

основної діяльності виникає під час звичайної діяльності, а дохід від інших операцій може виникати чи не виникати в ході звичайної діяльності» [14, с. 226]. Потрібно зауважити, що вимоги МСБО №18 «Дохід» [13] розповсюджується тільки на облік доходів, «які є результатом деяких операцій і подій звичайної діяльності, крім доходів, що знайшли своє відображення в інших спеціальних стандартах чи дохід від спеціалізованих галузей» [14, с. 227].

Таким чином можна стверджувати, що з економічної точки зору формування доходу є безперервним процесом. У зв'язку з цим, доходи мають визнаватися безперервно протягом всього циклу виготовлення готової продукції. Разом з тим, зрозуміло, що постійне відображення доходів, що накопичуються в обліку, в практичній роботі неприйнятно, й у зв'язку з цим бухгалтери намагаються знайти момент, коли дохід дійсно сформований. Пропонуємо чотири моменти визнання доходу (табл. 1.1)

Таблиця 1.1

Моменти визнання доходу від продажу продукції

Час відображення	Критерій
В процесі виробництва	Встановлення ціни, заснованої на договірній чи загальній діловій умовах, чи існування ринкових цін для продукції різних стадій виробництва
На момент завершення виробництва	Існування певної ціни продажу чи стабільної ринкової ціни. Ніяких істотних витрат на підготовку до продажу
На момент продажу	Встановлена ціна на продукцію. Існують методи оцінки суми коштів, що можна одержати. Оцінка всіх істотних витрат
На момент одержання грошей	Неможливість оцінити отримані активи з розумним ступенем точності. Ймовірні істотні додаткові витрати, які не можливо оцінити достатньо точно на момент продажу

Отже, розгляд поняття «дохід» у широкому трактуванні як за бухгалтерським, так і за економічним підходами дозволяє виокремити такі основні його ознаки:

- дохід господарюючого суб'єкта являє собою один із різновидів результатів його діяльності за визначений звітний період;

- даний результат визначає одержання економічних вигод;

- основними формами одержання вигод, що визначають дохід, виступають виручка з продажу іншого майна та надходження грошових коштів із позареалізаційних операцій;

- вигоди, що визначають дохід господарюючого суб'єкта, характеризуються їх обсягом у грошовій формі.

Також потрібно відмітити, що відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід» [9] доходи відображаються в системі обліку та звітності «згідно з принципами нарахування та відповідності доходів та витрат». Даний принцип, згідно НП(С)БО 1 [10] передбачає, що «доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей)» [10].

Слід також відмітити, що в НП(С)БО 15 «Дохід» [9] не передбачається порядок визнання доходів від безповоротної фінансової допомоги та неустойки, штрафів, пені, одержаних за рішенням сторін договору або певних державних органів. В Податковому кодексі зазначено, що доходи за такими операціями «визнаються в момент надходження грошових коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку» [15]

Щодо визнання доходів від обміну продукцією, то відмітимо, що в НП(С)БО 15 «Дохід [9] зазначено, що «дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість» [9].

Щодо цього. Борисейко Ю.В. відмічає, що є потреба у перейменуванні даної статті НП(С)БО. Так, науковець пропонує дану статтю викласти в такій редакції: «дохід, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), визнається одночасно з витратами, понесеними при передачі об'єкта обміну)» [16, с. 42].

Окрім цього, на нашу думку, потрібно прописати в НП(С)БО, що дохід

від безоплатно одержаних необоротних матеріальних активів визначається в сумі, пропорційній сумі нарахування амортизації відповідних активів, в тому звітному періоді, в яких здійснюється нарахування амортизація таких об'єктів.

Відповідно до принципу обачності, «доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються» [10]. Принцип обачності передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів за вартістю, щоб «запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства» [10].

Слід також відмітити, що згідно НП(С)БО 15 «Дохід» [9], не визнаються доходами такі надходження від юридичних і фізичних осіб (рис. 1.2.):

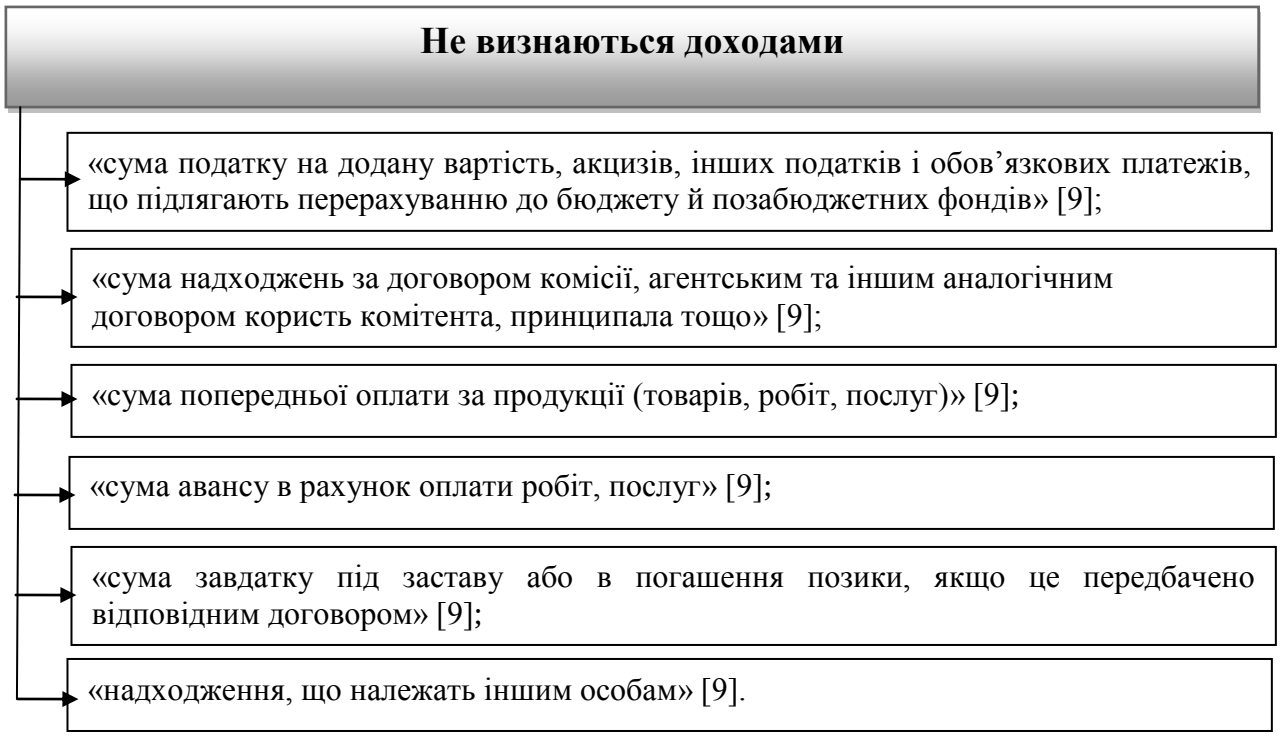

Рис. 1.2. Критерії не визнання доходів згідно НП(С)БО 15 «Дохід» [9]

Підводячи підсумки відмітимо, що доходи господарюючого суб'єкта - це збільшення економічних вигод протягом звітного періоду в результаті надходження активів і (або) підвищення їхньої вартості, та (або) зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення капіталу суб'єкта підприємництва за виключенням внесків власників.

1.2. Сучасні підходи до класифікації доходів іншої операційної діяльності підприємства

Питання класифікації доходів господарюючих суб'єктів є досить актуальними та вивчається як науковцями, так і практиками. Зумовлено це тим, що функціонування будь якого господарюючого суб'єкта можливе лише при наявності достовірних відомостей про фактичні результати його господарської діяльності.

У процесі діяльності господарюючих суб'єктів постійно відбувається кругообіг грошових коштів, тобто вкладення коштів у процес виробництва задля виготовлення певної продукції та одержання коштів від її реалізації. За кожним різновидом діяльності господарюючого суб'єкта дохід визнається як збільшення вигод, що одержані чи підлягають одержанню в результаті продажу товарно-матеріальних цінностей, а також в результаті використання активів суб'єкта господарювання іншими суб'єктами (у формі відсотків, роялті, дивідендів, тощо) (рис. 1.3.).

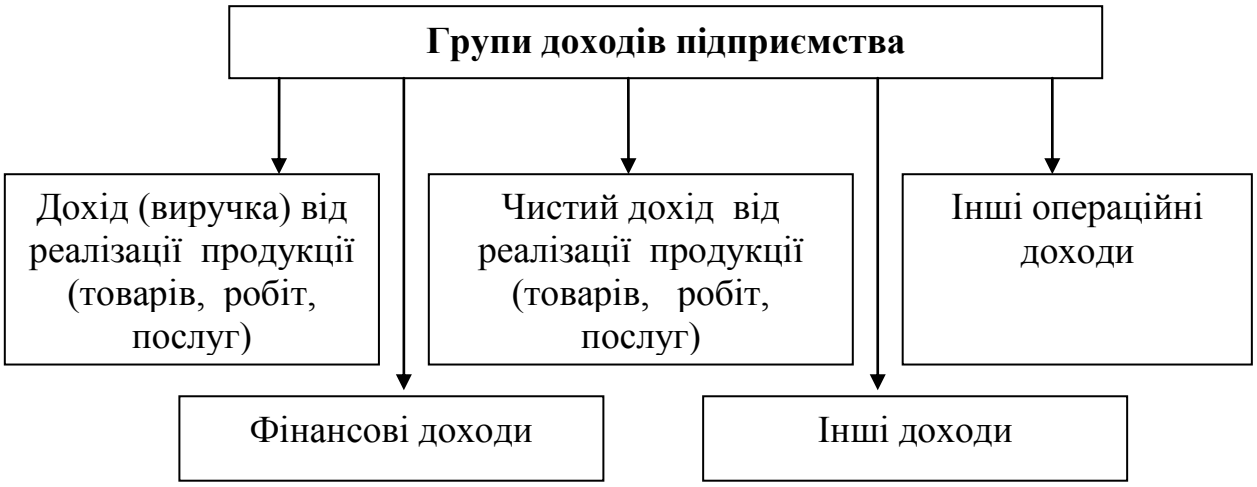

Рис. 1.3. Групи доходів відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід»

Слід також відмітити, що в процесі діяльності господарюючий суб'єкт, може одержувати доходи від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Щодо операційної діяльності то відмітимо, що згідно НП(С)БО 1

«Загальні вимоги до фінансової звітності» [10], «операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю» [10].

До основної діяльності, як відмічають Бутинець Ф.Ф. та Бондар В.П. «відносять операції, пов'язані з наданням послуг, які є визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу» [17], с. 315].

Щодо іншої операційної діяльності, то, як відмічають вище згадані науковці, вона «включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, операційну оренду активів, отримання доходів або понесених втрат від операційної курсової різниці, створення резервів сумнівних боргів тощо» [17, с. 315].

В «Податковому кодексі України» [15] також можна прослідкувати класифікацію доходів. Так, як відмічає Козаченко А. Ю., у «ПКУ усі доходи, отримані підприємством, класифікують за двома групами: операційні – доходи, отримані від реалізації товарів (робіт, послуг); позареалізаційні» [18, с. 40].

Слід також відмітити, що окремі науковці виступають за те, що при класифікації доходів слід враховувати цілі управлінського обліку й пропонують виокремлювати такі різновиди доходів: інкрементні та маржинальні, релевантні та нерелевантні, регульовані та нерегульовані, що приймаються і не приймаються у розрахунок (рис. 1.4.).

Разом з тим відмітимо, що такий поділ доходів суб'єктів господарювання має, як наукове, так і практичне значення. Однак недоліком такої класифікації є відсутність ознак, за якими можна було би провести розподіл на групи, адже класифікація має мати цільове спрямування у системі обліку.

Так, Карпенко Д.В. пропонує «класифікувати доходи за їх цільовим спрямуванням, зокрема для прийняття управлінських рішень, і виділяє релевантні та нерелевантні, дійсні та можливі, інкрементні та маржинальні доходи тощо» [19, с. 282].

Подолянчук О.А. відмічає, що для «підвищення контрольної функції

обліку доходів та для потреб управління слід виділити такі групи доходів: дійсні/можливі (характерною ознакою для яких є реальність здійснення), нараховані/отримані (оплачені), під□лягають/не підлягають управлінню, грошові/негрошові, за видом продукції, способом отримання доходу, категорією покупців, ризики» [20, с. 44].

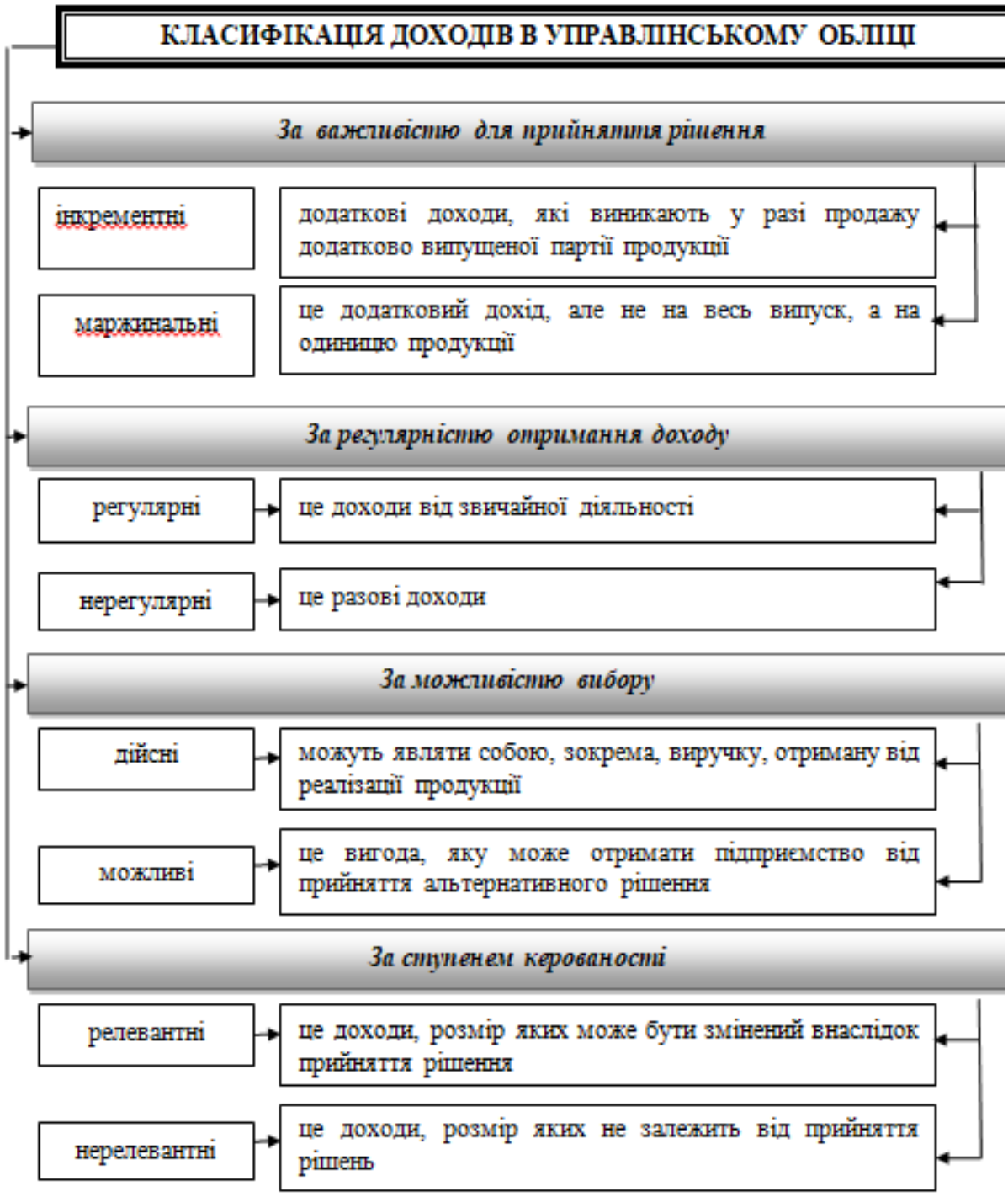

Рис. 1.4. Класифікація доходів для цілей управлінського обліку

У табл. 1.2 представлено критерії релевантності доходів суб'єктів господарювання, застосування яких дозволить виокремлювати релевантні або нерелевантні доходи.

Таблиця 1.2

Критерії релевантності доходів і витрат

Релевантні доходи	Нерелевантні доходи
1. Доходи можуть мати місце в майбутньому, різні для альтернативних рішень	1. Доходи вже мали місце в минулому й однакові для альтернативних рішень
2.Доходи можуть бути змінені внаслідок рішення	2. Доходи не можуть бути змінені внаслідок рішення

Слід також відмітити, що Гуріна Н.В. пропонує для господарюючих суб'єктів, що мають у своєму складі дочірні господарюючі суб'єкти «додати до класифікації доходів аналітичну ознаку – за географічним сегментом, що є необхідним для їх управління» [21, с. 205].

Шмиголь Н.М. пропонує виокремлювати доходи для цілей планування та прогнозування, й виділяє «доходи за впливом інфляційного процесу, за ступенем охоплення планом, за ступенем узагальнення» [22].

«За впливом інфляційного процесу дохід поділяється на номінальний і реальний. Реальний дохід характеризує розмір номінального отриманого доходу, скоригованого на темп інфляції у відповідному періоді. Такий поділ доходів дозволить виявляти тенденцію зміни доходу у часі з урахуванням рівня інфляції і точніше планувати доходи на майбутні періоди» [22, с. 146].

За ступенем охоплення планом, дохід господарюючого суб'єкта можна поділяти на плановий та неплановий. Так, планові, як відмічає Шмиголь Н.М., - «це доходи, які передбачено планом, в основному це доходи від звичайної діяльності, а непланові – доходи, які не було передбачено планом або які неможливо спланувати» [22]. Виокремлення таких різновидів доходу, на нашу думку, при проведенні аналізу та прогнозуванні доходів.

Щодо класифікації доходів за ступенем узагальнення, Садовська І.Б. відмічає, що за даною ознакою можна виокремити загальні та середні доходи.

Загальні доходи, як відмічає вчена – «це сумарні доходи, а середні доходи – це дохід, розрахований на одиницю реалізованої продукції» [23, с.149].

Водночас Базидевич В. Д., Попов В. М. та Базилевич К. С при класифікації доходів пропонують виокремлювати такі класифікаційні ознаки: «за рівнем формування; за суб'єктами привласнення; залежно від цін, в яких визначається дохід; для аналізу діяльності підприємства; залежно від включення доходу в ціну товару; за джерелом отримання; доходи, що утворюються внаслідок використання певних факторів виробництва» [24, с. 343-345].

Окрім цього відмітимо, що доходи господарюючих суб'єктів теж доцільно виокремлювати за галузями діяльності, а саме: торгівля; промисловість; послуги.

Виділення доходів господарюючих суб'єктів за галузями, як відмічає Л.В. Нападовська «сприятиме визначенню більш прибуткових із них, що впливатиме на загальний фінансовий результат діяльності підприємства» [25, с. 107].

Наступною класифікаційною ознакою, на яку слід звернути увагу є класифікація доходів господарюючих суб'єктів за джерелами формування. Так, за даною ознакою виділяють такі різновиди доходів:

- дохід від продажу продукції (робіт, послуг);
- дохід від інших надходжень.

Дохід від продажу продукції (робіт, послуг), як зазначає Н.М. Шмиголь, є «його основним видом на підприємстві, безпосередньо пов'язаним із галузевою специфікою діяльності. Аналогом цього терміна є термін дохід з основної діяльності. В обох випадках цей дохід тлумачать як результат господарювання з основної виробничо-комерційної діяльності підприємства» [22, с. 147].

До інших надходжень, як відмічає вище зазначена вчена, відносять: «надходження, пов'язані з наданням за плату в тимчасове користування активів організації; надходження, пов'язані з наданням за плату прав, що виникають із патентів на винаходи, промислові зразки й інші види інтелектуальної власності;

надходження, пов'язані з участю в статутних капіталах інших організацій (включаючи відсотки й інші доходи за цінними паперами); дохід, отриманий підприємством у результаті спільної діяльності; штрафи, пені за порушення умов договорів; надходження на відшкодування за заподіяні організації збитки; доходи минулих років, виявлені у звітному році; суми кредиторської й депонентської заборгованості, з яких минув строк позовної давності тощо» [22, с. 147].

Слід також відмітити, що в сучасних умовах господарювання, важливою є класифікація доходів господарюючих суб'єктів за характером оподаткування. Так, за даною ознакою виділяють:

- доходи суб'єкта господарювання, що підлягають оподатковуванню,
- доходи суб'єкта господарювання, що не підлягають оподатковуванню.

Класифікацію доходів від звичайної діяльності відображено на рисунку 1.5.

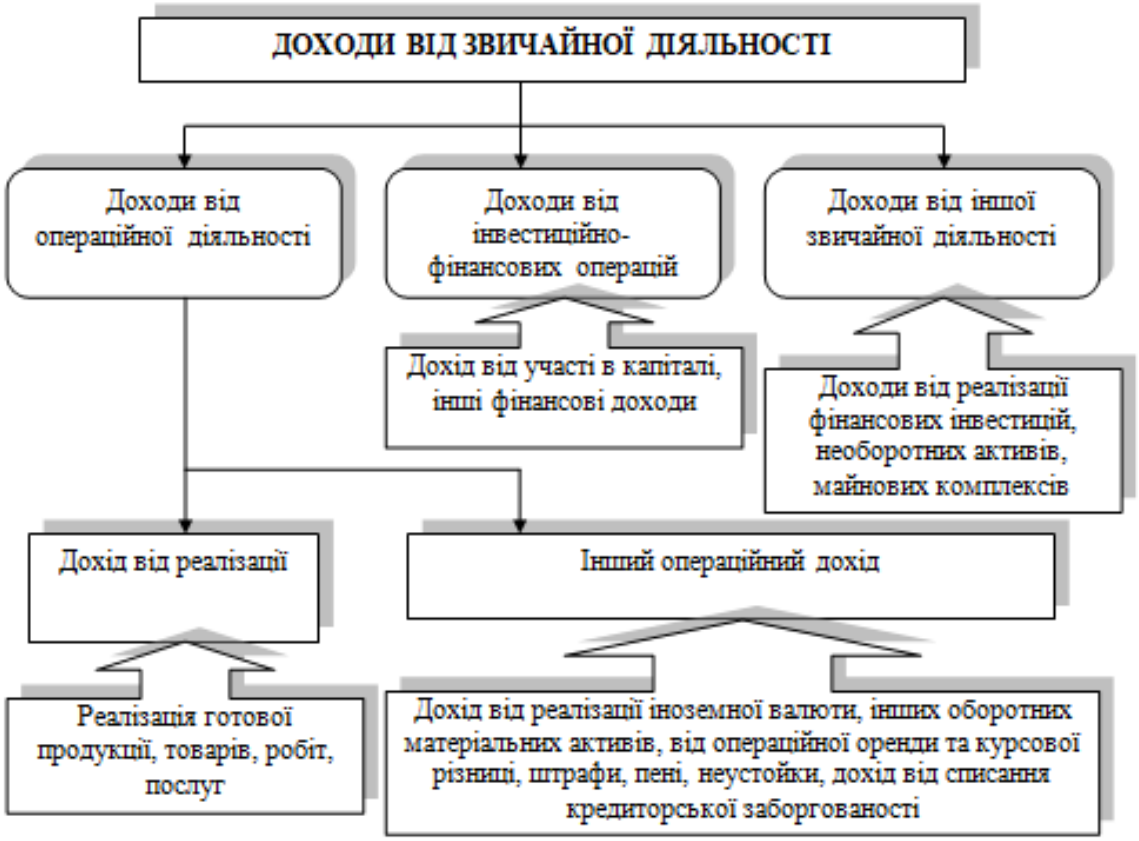

Рис. 1.5. Класифікація доходів підприємства від звичайної діяльності

Щодо класифікації доходів від іншої операційної діяльності, то бачимо, що дані доходи включають у себе: від операційної оренди та курсової різниці, дохід від реалізації іноземної валюти, інших оборотних матеріальних активів, штрафи, пені, неустойки, дохід від списання кредиторської заборгованості, тощо.

На рисунку 1.6., нами узагальнено класифікацію доходів для цілей управлінського обліку

управлінського обліку

Рис. 1.6. Класифікація доходу в управлінському обліку

Таким чином, запропонована нами класифікація доходів суб'єктів господарювання для цілей управлінського обліку враховує та систематизує досвід науковців, є універсальною, адже спрямована на використання її у практичній діяльності досліджуваного підприємства при ухваленні найбільш відповідальних управлінських рішень та відповідає різним цілям управління.

Окрім цього, зважаючи на те, що досліджені ознаки групування доходів мають вплив на прийняття рішень керівниками, то відповідно можуть застосовуватися під час формування системи класифікаційних ознак доходів від іншої операційної діяльності.

Використання різних видів доходу суб'єкта підприємництва на основі наведеної класифікації сприятиме: моделюванню різноманітних варіантів тактичного та стратегічного розвитку суб'єкта господарювання та прийняттю ефективних короткострокових та довгострокових рішень.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних аспектів обліку доходів іншої операційної діяльності дає підстави зробити наступні висновки:

1. Ототожнення доходу господарюючого суб'єкта лише із виручкою від продажу готової продукції практично виключає із нього такі притаманні йому елементи, як одержана орендна плата за матеріальні цінності, роялті, проценти, дивіденди тощо. Очевидно, що поняття «дохід господарюючого суб'єкта» потрібно трактувати більш ширше, ніж виручка від продажу готової продукції.

2. Доходи господарюючого суб'єкта - це збільшення економічних вигод протягом звітного періоду в результаті надходження активів і (або) підвищення їхньої вартості, та (або) зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення капіталу суб'єкта підприємництва за виключенням внесків власників.

3. З економічної точки зору формування доходу є безперервним процесом. У зв’язку з цим, доходи мають визнаватися безперервно протягом всього циклу виготовлення готової продукції. Разом з тим, зрозуміло, що постійне відображення доходів, що накопичуються в обліку, в практичній роботі неприйнятно, й у зв’язку з цим бухгалтери намагаються знайти момент, коли дохід дійсно сформований.

4. Класифікацію доходів слід здійснювати за такими класифікаційними ознаками: за джерелами формування; за ступенем охоплення планом; для цілей прогнозування та планування; за важливістю для прийняття рішень; за ступенем узагальнення; за регулярністю отримання; за можливістю вибору; за характером оподатковування; за ступенем керованості. Виокремлення таких класифікаційних ознак дасть можливість підвищити ступень аналітичності обліку доходів господарюючих суб’єктів. Окрім цього, даний підхід дозволить підвищити точність інформації про доходи у системі обліку й сприятиме оптимізації структури доходів й проводити контроль за рівнем одержання доходів. Використання різних різновидів доходу суб’єкта підприємництва на основі наведеної класифікації сприятиме: моделюванню різноманітних варіантів тактичного та стратегічного розвитку суб’єкта господарювання та прийняттю ефективних короткострокових та довгострокових рішень.

РОЗДІЛ 2
МЕТОДИКА Й ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Роль управлінського обліку в системі управління доходами іншої операційної діяльності

Удосконалення підприємницької діяльності в умовах ринкових відносин потребує відповідного удосконалення системи управління, яка виконує функції планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання.

Планування передбачає встановлення мети діяльності господарюючого суб'єкта, визначення ресурсів, потрібних для відповідного обсягу діяльності, та шляхів досягнення даної мети. Досягнення поставленої мети можливо лише в разі проведення дієвого контролю, оскільки він дозволяє проводити порівняння запланованих результатів із фактично досягнутими. В процесі виявлення значних відхилень здійснюють аналіз причин таких відхилень, й при потребі проводять коригування діяльності або планів.

Окрім цього відмітимо, що для забезпечення нормального функціонування господарюючого суб'єкта, менеджменту потрібна інформація. Таку інформацію, як відмічає Голов С.Ф. «має надавати насамперед система бухгалтерського обліку, яка виявляє і систематизує дані про господарську діяльність підприємства» [26, с. 8].

Систему управління господарюючим суб'єктом та взаємозв'язок її функцій представлено на рис. 2.1.

Отже, для успішної діяльності досліджуваного підприємства потрібен налагоджений механізм управління, найважливішими стадіями якого виступають облік і контроль та безпосередньо взаємодіючі з ними інші функції управління.

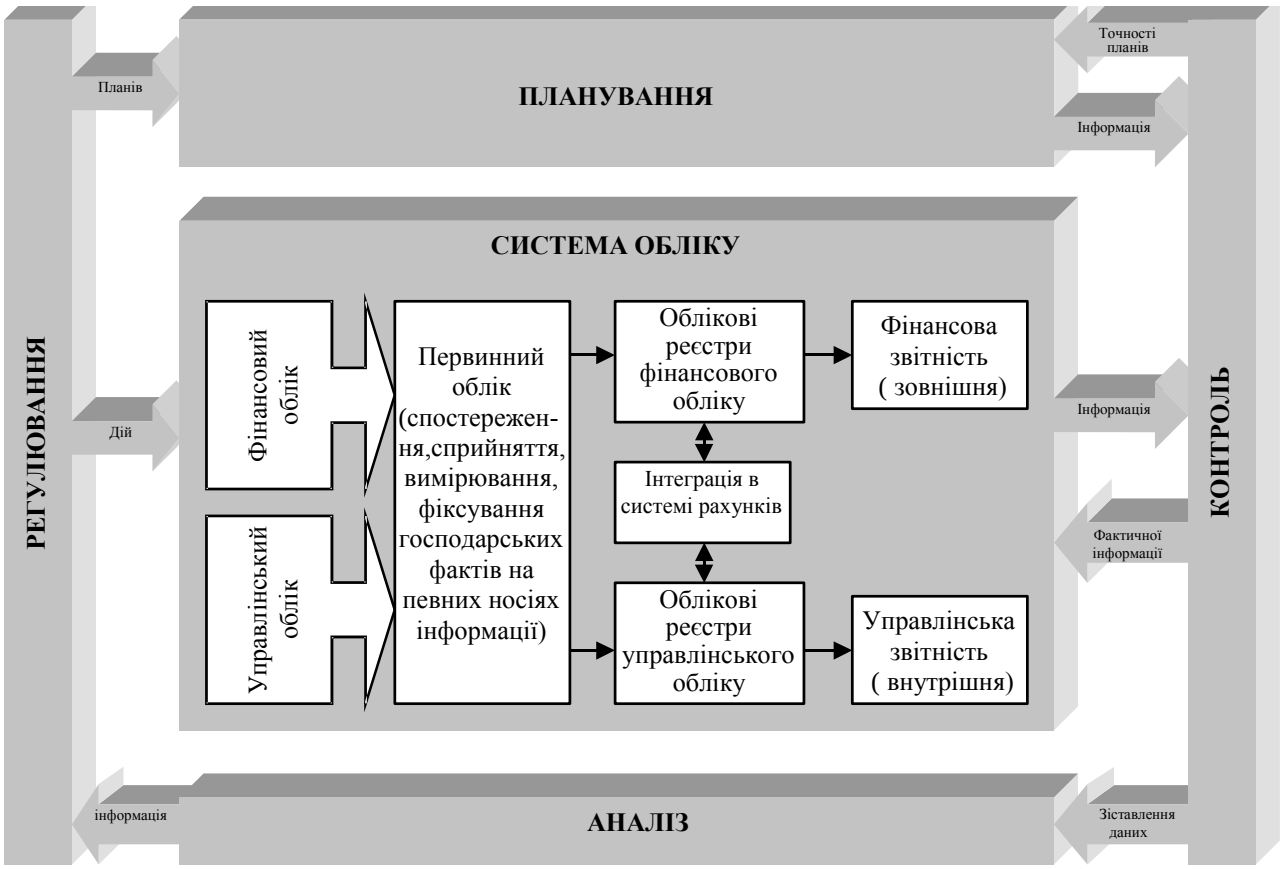

Рис. 2.1. Система управління підприємством і взаємозв'язок її функцій

Облік буде ефективним лише в тому випадку, якщо з його допомогою здійснюється контроль діяльності господарюючого суб'єкта. Лише після зіставлення відомостей обліку з планом й виявлення відхилень появляється можливість впливу на об'єкт управління господарюючого суб'єкта. Таким чином, облік і контроль повинні знаходитись у постійному взаємозв'язку, тим більше, що без облікових відомостей не може бути й контролю.

Як стверджує В.Б. Івашкевич, «управління підприємством – це комбінація різних виробничих і невиробничих чинників, дій і можливостей підприємницької діяльності, кінцевою метою якої є отримання прибутку, тобто перевищення доходів над витратами» [27].

Щодо сутності управлінського обліку, то слід зазначити, що серед зарубіжних та вітчизняних вчених немає одностайності у його трактуванні.

Так Р. Ентоні і Дж. Ріс вважають, що «управлінський облік є процесом у рамках організації, який забезпечує управлінський апарат інформацією, що

використовується для планування, управління і контролю за діяльністю організації [28, ч. 269]. Причому, як відмічають вчені «цей процес включає виявлення, вимірювання, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій» [28, с. 269].

На думку Ч.Т. Хорнгрена і Дж. Фостера «управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об’єктами» [29].

Щодо управлінського обліку доходів, то слід відмітити, що в економічній літературі, на жаль, йому приділяється досить мало уваги. Очевидно, вважається, що для цього цілком достатньо використання методів фінансового обліку.

На нашу думку, зневажати можливістю застосування в обліку доходів господарюючого суб’єкта прийомів управлінського обліку ні в якому разі не можна.

Щодо цього Скрипник М. Є. та Скрипник Н. В. відмічають, що «усі функції управлінського обліку в повному обсязі можна застосовувати ї до обліку доходів, і до контролю за їх формуванням. Тому планування доходів відіграє важливу роль при складанні плану продаж на підприємстві на майбутні періоди. Співставлення планованих величин доходів з фактичними показниками допомагає в прийнятті обґрунтованих управлінських рішень» [30, с. 40].

Організація управлінського обліку на господарюючому суб’єкті передбачає сукупність принципів та елементів побудови облікового процесу задля своєчасного одержання достовірної інформації про діяльність господарюючого суб’єкта, проведення контролю за процесами господарювання й ухвалення відповідних управлінських рішень. Для організації управлінського обліку на досліджуваному підприємстві важливим моментом є розробка плану його організації, який складається із наступних етапів:

1) побудова організаційної та фінансової структури господарюючого суб’єкта: виділення центрів відповідальності та визначення ступеня децентралізації системи управління;

2) поділ доходів, як основного об’єкту управлінського обліку;

3) встановлення порядку документування фактів господарського життя і впровадження графіку документообігу;

4) розроблення робочого плану рахунків із необхідним ступенем деталізації; встановлення підходів до відображення даних управлінського та фінансового обліків на бухгалтерських рахунках; встановлення складу облікових реєстрів оперативного обліку.

Поряд з визначенням методичних аспектів управлінського обліку, слід визначити організаційні моменти. Потрібно згрупувати та розподілити види облікових робіт за підрозділами господарюючого суб’єкта, делегувати відповідні повноваження, диференціювати відповідальність, встановити рівні управління. Таким чином, потрібно прийняти рішення про створення спеціалізованої служби управлінського обліку, а саме:

— самостійної;

— самостійного підрозділу всередині бухгалтерської служби;

— такої, що охоплює групи із управлінського обліку у складі різних структурних підрозділів.

Слід відмітити, що структуризація суб’єкта господарювання виокремлює територіальні сегменти одержання доходів, а також сфери відповідальності за певні різновиди доходів.

Система обліку доходів за сферами відповідальності вимагає встановлення взаємозв’язку між рівнем доходів і діями конкретних відповідальних осіб. Перевага системи управління за сферами відповідальності полягає в тому, що управлінці структурних підрозділів господарюючого суб’єкта володіють більше інформації про умови виготовлення готової продукції для ухвалення відповідних рішень; діяльність управлінців й співробітників стає більш мотивованою шляхом прояву власної ініціативи;

зростає рівень відповідальності співробітників підрозділів господарюючого суб'єкта та їх керівників за ефективне вирішення поставлених завдань.

Система обліку доходів за сферами відповідальності досліджується та рекомендується до впровадження багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими, оскільки сприяє суттєвому підвищенню ефективності діяльності господарюючого суб'єкта за умов ринкової економіки. Більшість науковців у своїх працях відзначають потребу та актуальність обліку доходів за сферами відповідальності, разом з тим, їх погляди не однозначні.

Нападовська Л.В. зазначає, що «проблему розподілу доходів між окремими підрозділами (центрами відповідальності) можна вирішити, якщо встановити взаємозв'язок доходів із діями конкретних відповідальних осіб» [25, с.471].

Хорнгрен Ч.Т. й Фостер Дж. Відмічають, що «облік за центрами відповідальності – це система, яка вимірює (оцінює) плани та дії за кожним центром відповідальності, а центр відповідальності – це сегмент організації, менеджери якого підзвітні за певну дільницю роботи [29, с. 100].

Потрібно відзначити, що облік доходів за сферами відповідальності є різновидом аналітичного обліку, спрямованого на оцінювання результатів діяльності окремих структурних підрозділів господарюючого суб'єкта та функціонує паралельно із традиційною системою бухгалтерського обліку.

Метою обліку доходів за сферами відповідальності, як відмічають Скрипник М. Є. та Скрипник Н. В. « є збір даних про доходи по кожному центру відповідальності таким чином, щоб відхилення від плану могли бути віднесені на відповідальну особу. Облікові дані по центрах відповідальності відображають у звітах про виконання плану, що складаються через короткі проміжки часу; з цих звітів керівники центрів одержують інформацію про відхилення від плану по різних статтях доходів. Усі розбіжності між фактичними і плановаными доходами обов'язково повинні бути відображені у звіті, щоб можна було виявити причини відхилень, встановити відповідальних осіб і вжити відповідні заходи [30, с. 301].

Створення і функціонування системи обліку доходів за сферами відповідальності, як відмічає Голов С.Ф., передбачає:

- ✓ визначення сфер відповідальності;
- ✓ складання бюджету для кожної сфери відповідальності;
- ✓ регулярне формування внутрішньої звітності про дотримання бюджету;
- ✓ аналіз причин відхилень та оцінка діяльності кожної сфери відповідальності [26].

На нашу думку, найбільш ефективною слід вважати діяльність тієї сфери відповідальності, яка виконала встановлені для неї завдання, витративши для цього мінімальну кількість товарно-матеріальних цінностей. Ефективність діяльності сфер відповідальності визначає ефективність діяльності господарюючого суб'єкта загалом, що зрештою відбивається на його становищі на ринку.

Таким чином, основна мета децентралізації управління і виокремлення сфер відповідальності рівня доходів на суб'єктах підприємництва полягає у вдосконаленні внутрішньогосподарських відносин для ефективного управління виробничою діяльністю підрозділів шляхом постійного порівняння їх фактичних витрат із плановими та з доходами (в сферах прибутку та інвестицій).

Основою для побудови обліку і контролю доходів за сферами відповідальності, як відмічає Ковтун С. «є фінансова структура підприємства, яка являє собою набір видів діяльності чи інших сфер фінансової відповідальності (за доходи і витрати, лише за витрати, за певні фінансові показники тощо), розподілених між структурними підрозділами підприємства, що виступають у якості об'єктів управлінського обліку і бюджетування» [31, с. 101].

На нашу думку, слід погодитись із думкою Скрипник М. Є., Скрипник Н. В., що «досить актуальним є поділ управління доходами на управління з прямим і зворотним зв'язком. В цьому випадку управління доходами зі

зворотним зв’язком містить у собі контроль реалізації продукції і рівня доходу, досягнутого порівняно з необхідним, а також здійснення будь-яких коригувань у випадку відхилень, якщо це необхідно. При управлінні доходами з прямим зв’язком даються оцінки очікуваної реалізації продукції та отриманого доходу до того або іншого моменту в майбутньому замість того, щоб порівнювати фактичну реалізацію з необхідною. Якщо ці оцінки відрізняються від запланованих показників, то починають відповідні дії, щоб звести до мінімуму ці розбіжності. Мета такого управління - встановити контроль до того, як виникнуть які-небудь відхилення від необхідної величини доходів» [30, с. 400].

Формування бюджету доходів господарюючого суб’єкта - це процес управління з прямим зв’язком. Якщо результати сильно відрізняються від потрібних, розглядуються можливості дій до того моменту, поки бюджет не буде сформований так, щоб можна було здобути потрібного результату. Порівняння рівня одержаних доходів із запланованими для встановлення відхилень та проведення коригувань задля узгодження майбутніх результатів господарюючого суб’єкта із плановим показниками - приклад системи управління із зворотнім зв’язком.

Отже, основною метою обліку в системі управління доходами іншої операційної діяльності є забезпечення і підтвердження достовірності інформації про відповідні доходи та його сегменти, що сформована у фінансовому та управлінському обліку.

2.2. Методика обліку доходів від іншої операційної діяльності

Інша операційна діяльність - це неосновна діяльність господарюючого суб’єкта, що відбувається у межах одного операційного циклу, а також операції, що відбуваються в обсязі операційного циклу та забезпечують чи виникають у результаті проведення основної діяльності.

Слід також зазначити, що в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку відсутнє чітке визначення сутності інших операційних

доходів господарюючого суб'єкта, а в літературі з обліку, як правило, обмежуються неповним переліком елементів, що формують такі доходи. У зв'язку з цим, перш ніж посвідчити дефініцію інші доходи операційної діяльності підприємства, вважаємо доцільним чітко визначити його елементи та операції в контексті їх облікового відображення та наслідків впливу на фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання (рис. 2.2.).

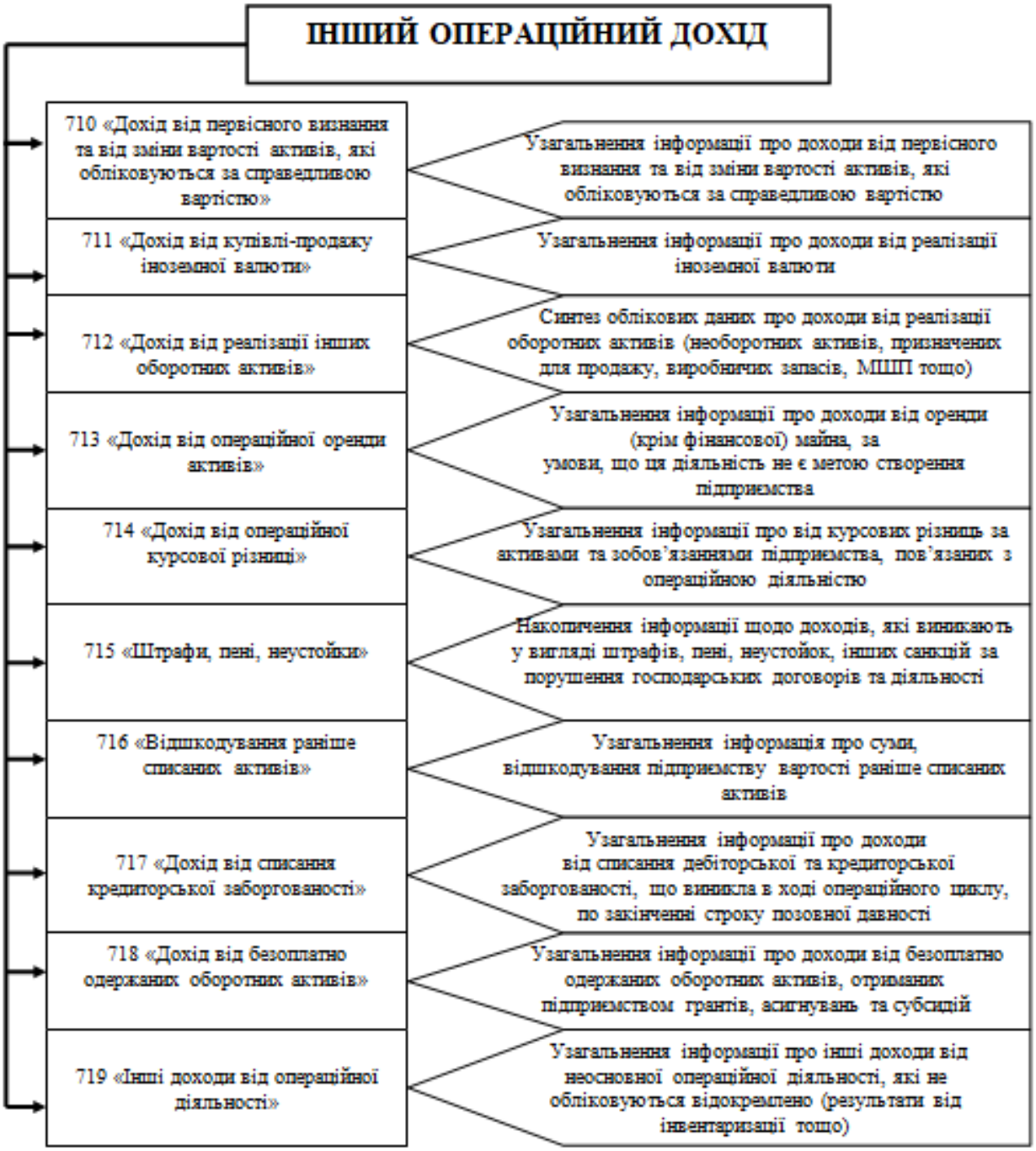

Рис. 2.2. Структура інших операційних доходів

Як можна бачити із рисунку, облік інших операційних доходів ведеться

на рахунку 71 «Інший операційний дохід» [32], який має десять субрахунків.

За кредитом даного рахунку, згідно «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [32] «відображається збільшення доходу, а за дебетом – суми непрямих податків та списання в порядку закриття на фінансові результати» [32].

Слід зазначити, що серед доходів, які на даний час відображаються на рахунку 71 «Інший операційний дохід» [32], до 1 січня 2000 року вважалися позареалізаційними доходами (одержані штрафи, пені, неустойки; дохід від списання кредиторської заборгованості; дохід від операційної курсової різниці; відшкодування раніше списаних активів; інші доходи операційної діяльності) й безпосередньо списувалися фінансовий результат господарюючого суб'єкта

Слід погодитися із твердженням Задорожного З.В., що «назва інші операційні доходи є більш вдалою для вищеназваного переліку ніж позареалізаційні доходи, адже надходження штрафів, сум щодо відшкодування завданих збитків, курсових різниць за розрахунковими операціями теж можуть бути пов'язаними з реалізацією продукції (робіт, товарів), наданням послуг» [33, с. 210].

Далі дослідимо особливості обліку інших операційних доходів в розрізі їх видів.

Так, відповідно до «Інструкції про застосування Плану рахунків» [32] для обліку доходів від первісного визнання й від зміни справедливої вартості застосовують субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [32].

Поняття «первісне визнання» є новим в обліку результатів діяльності господарюючого суб'єкта. Щодо цього Коцупатрий М.М. зазначає, що «первісне визнання продукції активом здійснюється, якщо: підприємство набуло право власності на продукцію і несе ризики й отримує вигоди від володіння нею; підприємство в подальшому буде здійснювати управління та контроль за використанням продукції; є впевненість, що підприємство отримає

в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з використанням продукції; вартість її може бути достовірно визначена» [34, с. 152].

Слід також зазначити, що фактичну величину доходу від первісного визнання достовірно розрахувати можна тільки у кінці року. Зумовлено це, як відмічає Гуцаленко Л.В., двома причинами. «Перша причина – на момент первісного визнання підприємство не може відобразити всіх витрат, пов’язаних з біологічною трансформацією даних активів, які будуть відомі лише в кінці року, а друга – на момент первісного визнання підприємство не завжди може визнати яка продукція буде виробничим запасом, а яка – товаром для продажу» [35, с. 97].

Отже, з вищесказаного бачимо, що величина доходу від первісного визнання, розрахована у кінці року, не буде однаковою із визначеним доходом на протязі року. У зв’язку з цим, останній потрібно буде коригувати.

Щодо обліку доходів від купівлі-продажу іноземної валюти, то потрібно відмітити, що іноземна валюта може продаватися з двох причин:

1) обов'язковий продаж при експорті готової продукції;

2) за бажанням господарюючого суб’єкта для одержання грошових коштів в національній валюті задля проведення розрахунків з вітчизняними кредиторами.

В фінансовому обліку дохід від реалізації купівлі-продажу валюти буде відображатися за кредитом рахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» [32], й в кінці звітного періоду - списуватися на фінансові результати.

Зарахування на рахунок коштів від купівлі-продажу іноземної валюти оформляється наступним записом:

Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» [32];

Кт 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» [32].

Слід також зазначити, що за ПКУ [15] платник податку зобов’язаний окремо виділити у регістрах обліку інформацію щодо прибутку або збитку від проведення таких операцій, як різницю між кредитовим оборотом субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» [32] і дебетовим оборотом

субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» [32]. Формування доходу відбувається у розмірі одержаного прибутку, який включає позитивні різниці між доходом від купівлі-продажу валюти та її балансовою вартістю. При проведенні реалізації валюти дохід визнається за датою переходу права власності на іноземну валюту. Даний підхід, як відмічає Назарова Г.Б., «є більш доцільним і економічно обґрунтованим, оскільки, платник податку формує один раз дохід від реалізації товарів (робіт, послуг) на експорт і коригує суму отриманого доходу на курсову різницю, яка виникає при продажу іноземної виручки» [36, с. 176].

Щодо обліку доходів від реалізації інших оборотних активів, то відповідно до «Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку» [32] для їх обліку передбачено субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» [32].

На даному субрахунку, як відмічають Михалевич С.Г. та Михалевич В.М., потрібно відображати доходи від продажу оборотних активів, характерною ознакою яких є: « термін використання (до одного року чи в одному операційному циклі); 2) повне перенесення своєї вартості на собівартість новоствореної продукції» [37].

Разом з тим, за вищеназваною інструкцією на даному субрахунку потрібно узагальнювати інформацію про доходи від продажу «звичайних» оборотних активів, а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

Зважаючи на те, що необоротні активи та груп вибуття, утримувані для продажу відображаються на рахунку 28 «Товар» [32], то й продаж повинен би відображатися на рахунках обліку як товару, тобто з використанням субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» [32], а не - 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» [32].

З приводу цього С.Г. Михалевич та В.М. Михалевич відмічають, що у зв’язку з такою ситуацією, потрібно змінити назву субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» [32] на «Дохід від реалізації оборотних і

необоротних активів» [37]. Зумовлено це тим, що на думку науковців «діючий субрахунок не відповідає суті і змісту господарських операцій, для обліку яких вони призначені» [37].

На наш погляд, дане твердження є необґрунтованим, оскільки необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу обліковуються в складі товарів, й реалізація повинна відображатися як продаж товару.

До складу інших операційних доходів включаються також доходи від операцій оренди (лізингу).

Відповідно до пункту 14.1.97 Податкового кодексу України «лізингова операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) - передача основних засобів у володіння та користування фізичним та/або юридичним особам (лізингоодержувачам) за плату та на визначений строк» [15].

В обліку, відомості про одержаний дохід від операційної ореди відображається на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» [32].

Водночас, Головченко Н.В. виступає за те, що назву даного субрахунку слід змінити на «Дохід від оренди необоротних матеріальних активів» [38]. Зумовлено це тим, що на думку вченої «з позиції бухгалтерського обліку неправомірно оренду поділяти на фінансову та операційну. З метою більшої деталізації інформації до вказаного субрахунку доцільно ввести аналітичні субрахунки, а саме: субрахунки 7131 Дохід від орендної плати та 7132 Інші доходи від оренди необоротних матеріальних активів. До інших доходів від оренди необоротних активів можна відносити суми відшкодування орендарем вартості комунальних послуг» [38, с. 228].

Окрім цього слід відмітити, що якщо статутом господарюючого суб’єкта, основною діяльністю є діяльність пов’язана із наданням майна в оренду, то в такому випадку, дохід від здачі майна в оренду слід відображати на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» [32] з поміткою «Передача майна орендарю» [32].

У фінансових звітах орендодавців щодо операцій з операційною орендою,

як відмічає Свірко С. В., «має бути розкрита така інформація: 1) майбутні мінімальні орендні платежі за невідмовними угодами про операційну оренду в сукупному вигляді і за кожний з таких періодів: не більше одного року; більше одного року, але не більше п’яти років; більше п’яти років; 2) загальну суму непередбачених орендних платежів, визнану у звіті про фінансовий результат; 3) загальний опис значних угод орендодавця про оренду» [39, с. 500].

У бухгалтерському обліку відображення доходу від операційної оренди оформляється записом:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» [32];

Дт 30 «Готівка» [32];

Дт 31 «Рахунки в банках» [32];

Кт 713 «Дохід від операційної оренди активів» [32].

- на суму ПДВ:

Дт 713 «Дохід від операційної оренди активів» [32];

Кт 641 «Розрахунки за податками» [32].

Слід також відмітити, що у складі інших операційних доходів теж виокремлюють дохід від операційної курсової різниці, яку відображають на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» [32]. На даному субрахунку згідно «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій» [32], узагальнюється інформація про одержані доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями господарюючого суб’єкта - пов'язаними з операційною діяльністю суб’єкта підприємства.

Потреба відображення курсових різниць зумовлено тим, що згідно пункту 10.2 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»[40] «статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою» [40].

Згідно з НП(С)БО 21, «курсова різниця – це різниця між оцінками

однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах» [40].

Таким чином, як можна бачити із визначення, загальна сума іноземної валюти, як і національної валюти при здійсненні операцій господарюючого суб'єкта, не змінюється – міняється лише вартість іноземної валюти, виражена у національній валюті. Отже можна зробити припущення, що курсова різниця – це тільки розрахункова величина, що не впливає на загальну величину коштів, що використовуються в розрахунках.

У зв'язку з тим, що курсова різниця не впливає на величину коштів, використовуваних при здійсненні операцій, то можна зробити висновок, що і відображати її в первинних документах (таких як рахунок, накладна тощо) непотрібно.

При веденні обліку курсових різниць, як відмічають Циган Р.М., Івченко В.В. та Марченко Г.В. потрібно визначити: «природу їх виникнення; об'єкти обліку; звітний період, в якому були здійсненні операції, пов'язані з рухом валютних коштів; розмір балансової вартості іноземної валюти (для податкового обліку)» [41, с. 125].

Задля вдосконалення обліку доходів від операційної курсової валюти М.В. Посацька [42] пропонує суб'єкта господарювання відкривати субрахунки четвертого порядку, а саме:

7141 «Дохід від операційної курсової різниці. Долари США» [42];

7142 «Дохід від операційної курсової різниці. Євро» [42].

На наша думку, дана пропозиція є недоцільною, у зв'язку з тим, що господарюючий суб'єкт у разі одержання доходу від операційної курсової різниці може відображати її в розрізі валют на аналітичних рахунках, а не на субрахунках четвертого порядку.

В бухгалтерському обліку виникнення курсових різниць оформляється такими проведеннями:

- реалізовано іноземному покупцю продукцію на суму 1000$ (курс НБУ – 40,0)

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» [32];

Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції» [32] - 40000 грн.

- одержано кошти за відвантажену продукцію (курс НБУ 40,03):

Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» [32];

Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» [32] - 40030 грн.

- відображено курсову різницю:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» [32];

Кт 714 «Дохід від операційної курсової валюти» [32] - 30 грн.

До доходів господарюючого суб'єкта, що були одержані не від безпосередньо самої операційної діяльності, а за операціями, які виникають у результаті її проведення, можна віднести доходи, що відображаються на субрахунку 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» [32] та 716 «Відшкодування раніше списаних активів» [32].

Щодо цього З.В. Задорожний відмічає, що «часто на практиці, як показують наукові дослідження, виникає проблема у відображенні в обліку штрафних санкцій, виставлених замовникам за невиконання умов договору. Одні підприємства відображають їх як дохід за кредитом рахунка 703 Дохід від реалізації робіт і послуг, а інші - 715 Одержані штрафи, пені, неустойки» [33].

На нашу думку, такі підходи до відображення штрафних санкцій на рахунках обліку є досить дискусійною.

З приводу цього А. Хуторян відмічає, що «було б логічним зазначені субрахунки виключити із рахунку 71 Інший операційний дохід і включити окремими субрахунками до складу рахунку 74 Інші доходи» [43].

Підставою для перенесення субрахунків 715, 716 до складу рахунку 74 є те, як зазначає А. Хуторян, що «не можна по суті знайти жодного підприємства, в установчих документах якого передбачалося б здійснення операційної діяльності, пов'язаної, наприклад із отриманням доходів від виплачених підприємству штрафів, пені, неустойок, а також отриманням доходів від відшкодування раніше списаних активів - з іншого боку. Зазначені доходи не відображають безпосередньо операційну діяльність підприємства як таку, а є

наслідком операцій, що виникають у результаті здійснення звичайної діяльності підприємства, що включає операційну, фінансову та інвестиційну діяльності підприємства» [43, с. 325].

Запропонована оптимізація щодо перенесення окремих субрахунків доходів, що виникають у процесі операційної, фінансової чи інвестиційної діяльності суб'єкта господарювання, буде сприяти формуванню достовірної інформації про результати діяльності та відображенню їх у фінансовій звітності.

У обліку відображення доходу від штрафів, пені, неустойки оформляється такими бухгалтерськими проведеннями:

Дт 31 «Рахунки в банках» [32];

Кт 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» [32].

Як і раніше, зауважує, Назарова Г.Б., «при визначення об'єкта оподаткування залишається особливий порядок визначення інших операційних доходів при отриманні фінансової допомоги від окремих категорій осіб, що надали цю допомогу» [36, с. 176].

Згідно статті 14.1.127 Податкового кодексу України «безповоротна фінансова допомога - це: сума коштів, передана платнику податків згідно з договорами дарування, іншими подібними договорами або без укладення таких договорів; сума безнадійної заборгованості, відшкодована кредитору позичальником після списання такої безнадійної заборгованості; сума заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, що не стягнута після закінчення строку позовної давності; основна сума кредиту або депозиту, що надані платнику податків без встановлення строків повернення такої основної суми, за винятком кредитів, наданих під безстрокові облігації, та депозитів до запитання у банківських установах, а також сума процентів, нарахованих на таку основну суму, але не сплачених (списаних); сума процентів, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день фактичного

використання такої поворотної фінансової допомоги» [15].

Формування доходу від одержання безповоротної фінансової допомоги відображається на субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» [32]. Якщо ж господарюючий суб'єкт, одержав грошові кошти як безповоротну допомогу, то тоді можна використовувати субрахунок 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» [32].

Підводячи підсумки відмітимо, що запропоноване трактування змісту іншої операційної діяльності із позицій її значення у операційному циклі господарюючого суб'єкта та впливу на результати його діяльності дало змогу провести її облікову систематизація, що, зокрема, включає виділення у складі іншої операційної діяльності господарюючого суб'єкта неосновної операційної діяльності та операцій, що виникають при здійсненні операційної діяльності, акцентування елементів останніх та формування умов і алгоритмів облікового забезпечення, що дасть змогу підвищити якість облікової інформації в управління господарюючими суб'єктами.

2.3. Облік доходів іншої операційної діяльності умовах автоматизації

Неодмінною умовою вдосконалення обліку доходів від іншої операційної діяльності є докорінна зміна його матеріальної та інформаційної бази на основі автоматизованої системи обліку з використанням спеціалізованих бухгалтерських програмних продуктів.

Це зумовлено, перш за все, тенденціями розвитку інформатизації процесів управління та складністю в отримуванні потрібної інформації, що дає змогу забезпечити: аналіз та прогнозування доходів іншої операційної діяльності й фінансових результатів; повне та своєчасне задоволення інформаційних потреб користувачів; виконання контрольних завдань задля отримання необхідних відомостей про наявні відхилення; отримання на основі автоматизації облікових процесів ефективних та своєчасних рішень.

Важливою перевагою автоматизації обліку доходів іншої операційної діяльності є її орієнтація на існуючі форми ведення бухгалтерського обліку, що не вимагає корінної зміни обліку. Водночас застосування спеціалізованих бухгалтерських програм вдосконалюють методи бухгалтерського обліку. Так відбувається перехід до безпаперової технології, що забезпечує вирішення традиційної проблеми автоматизації первинного обліку. Створена нова діалогова форма автоматизованої форми обліку доходів іншої операційної діяльності дає змогу забезпечити оперативність оцінки стану діяльності суб'єкта господарювання, а також її аналізу. Співробітник підприємства має змогу одержати на будь-яку дату потрібні звітні форми, проглянути бухгалтерські проведення чи інші відомості щодо господарських операцій за будь-якою ознакою.

Традиційні засоби автоматизації обліку, як відмічає Івахненков С. В., «практично вичерпали свій ресурс і не приносять бажаного ефекту від скорочення трудомістких ділянок облікової роботи, тому актуальним стає питання повної автоматизації облікової роботи разом із збільшенням інтелектуальних знань бухгалтерів щодо аналітичного осмислення облікової інформації. Думка про повну автоматизацію діяльності людини не є новою. Ще німецький філософ Готфрід Лейбніц мріяв про ті часи, коли сам процес пізнання, здійснення управлінських дій, творчого мислення можна буде повністю алгоритмізувати, перетворити на своєрідне обчислення, що дозволило б отримати істину майже автоматично» [44].

Щодо автоматизації обліку, Пушкар М.С. зазначає, що «затримка первинної інформації до її обробки на комп'ютері буває тому, що дуже важко і довго юридично оформляються первинні документи, на яких заснований облік, а також занадто застарілі способи передачі цих документів на обробку. Багаторазове збирання одних і тих же даних для потреб різних видів обліку призводить до значного збільшення витрат і часу на реєстрацію та обробку зібраної таким чином інформації, а це недопустиме з огляду на рівень розвитку сучасних технологій та вимог нового інформаційного суспільства і може

призвести до катастрофічних наслідків щодо управління підприємством у зв’язку з несвоєчасністю та недостовірністю зібраної та обробленої інформації» [6]. Вирішенням відмічених проблем може бути повна автоматизація облікових процесів.

Окрім цього відмітимо, що особливістю діяльності в умовах автоматизації для управлінця будь-якої ланки суб’єкта господарювання є те, що, по-перше, він не має заглиблюватися у особливості обліку, а, по-друге, результати даного обліку мають бути сформовані у такий спосіб, щоб бути зручним для використання у майбутньому. У зв’язку з цим виникає потреба в спеціальних програмних продуктах, що дають змогу пристосувати облікові операції до потреби конкретного управлінця.

Також зауважимо, що автоматизація облікових процесів не дає змоги уникати перекручувань відомостей у фінансовій звітності суб’єкта господарювання, приховування крадіжок та махінацій через некоректне перенесення в спеціалізовані програмні продукти реквізитів, вказаних в первинних документах, введення непідтверджених документів, тощо.

Левицька С.О. та Андрєєва А.О. зазначають, що «використання обчислювальної техніки в обліку не зачіпає методологічних принципів того або іншого виду обліку. Уніфікованими принципами автоматизації інформаційних потоків, закріплені державним стандартом, для юридичних осіб в цілому можуть бути: системний підхід: комп'ютерна система обліку розглядається як система, в якій всі її складові елементи й процеси, що відбуваються, взаємопов’язані з урахуванням як внутрішніх, так і зовнішніх чинників; гнучкість: забезпечення можливості реагування на зміну зовнішніх факторів (зміни нормативної бази, форм звітності тощо); економічна доцільність: переваги, що очікуються від використання системи, повинні перевищувати витрати на проектування, впровадження, вивчення, супровід; захист та безпека даних: система, що проектується, повинна сприяти захисту активів підприємства від нераціонального їх використання і забезпечувати надійність та безпеку інформації в системі; контроль: створення паралельних

інформаційних потоків, які контролюють один одного та забезпечують достовірність облікових даних; універсальність: програмна система повинна виконувати стандартні процедури і обробляти конкретну задачу як окремий випадок більш загальної; безперервність розвитку: постійне вдосконалення всіх видів його забезпечення (технічного, програмного, інформаційного та інші)» [45, с. 610].

Щодо автоматизації обліку доходів іншої операційної діяльності, то слід відмітити, що основні проблеми, пов'язані з автоматизацією їх обліку стосуються, перш за все, організації їх аналітичного обліку, можливості застосування різних методик визначення доходів, формування потрібної звітності для потреб менеджменту, конфіденційності відомостей тощо. Якщо не приділити належної уваги вирішенню даних проблем, то ефективність автоматизації облікових процесів може бути незначною.

Окрім цього слід також зазначити, що автоматизація облікового процесу доходів іншої операційної діяльності суб'єкта господарювання має значні переваги, а саме:

- інтеграція інформаційної бази управлінського та фінансового обліку;

- точність та оперативність обробки значних масивів інформації й здатність проводити складні математичні розрахунки;

- разове занесення та збереження інформації про господарські операції в програмний продукт;

- відмова від використання різноманітних паперових журналів та відомостей;

- автоматизація та повний контроль кореспонденції бухгалтерських рахунків;

- можливість оперативного доступу до інформаційної бази;

- контроль спеціалізованою програмою послідовності розв'язання конкретних облікових завдань.

З метою впровадження ефективної системи автоматизації обліку доходів іншої операційної діяльності потрібно запровадити ряд заходів, а саме:

організацію аналітичного обліку доходів іншої операційної діяльності; інтеграцію різних видів обліку; формування різних форм звітності; забезпечити надійність та конфіденційність відповідної інформації.

Бухгалтерські програми, що є на ринку програмних продуктів, як відмічають Бойко О.А. та Оліфіров О.В. «орієнтовані на великі і середні підприємства, і як правило, таких можливостей в повному обсязі не надають. Об'єкти аналітичного обліку або розташовані всередині аналітичних рахунків, або зв'язок між об'єктами не допускається, або пропонується кінцеве число рівнів аналітичного обліку, які можна відобразити в проводках. Ніякі обмеження в цьому плані недопустимі для реальної бухгалтерії великого підприємства, оскільки втрачається можливість побудови звітних документів, в яких має бути відображений наскрізний аналітичний облік. В умовах використання інформаційних технологій критичний рівень аналітичних рахунків може задаватись підприємством самостійно. За комп'ютерної бухгалтерії у зв'язку із розширенням можливостей аналітичного обліку доцільна побудова багаторівневих розрізів статей доходів іншої операційної діяльності, необхідних для потреб управління» [46].

Застосування засобів автоматизації аналітичного обліку доходів іншої операційної діяльності дає змогу в повному обсязі розв'язати проблему оперативності та точності інформації. За кілька хвилин будуть сформовані детальні дані, потрібні для прийняття відповідного рішення. Окрім цього, правильний вибір спеціалізованого програмного продукту дає змогу легко й оперативно пристосовувати роботу працівника бухгалтерської служби до правил і норм, що регулярно міняються.

В умовах автоматизації обліку доходів іншої операційної діяльності потрібно формувати форми звітності, що надавали би можливість одержувати оперативну та релевантну інформації, задля планування та здійснення контролю за їх рівнем.

Слід також зазначити, що на даний час на ринку інформаційних технологій та послуг пропонується значна кількість спеціалізованих

програмних продуктів, що можуть вирішувати завдання щодо створення баз даних, обліку, управління тощо.

В даний час на українському ринку представлені такі програмні продукти: 1С: Бухгалтерія», BAS, MASTER, Дебет Плюс, Bookkeeper, Finmap, АБ Офіс, Універсал – 9, Smartfin.ua, FIT бюджет, тощо.

Слід зазначити, що в більшості програмних продуктах є вмонтований генератор звітів. Разом з тим, жоден із них не працює з користувачем в простому діалоговому режимі. Для формування нового звіту потрібно користуватися мовою запитів, що не завжди задовольняє бухгалтера. Щодо цього О.А. Бойко та О.В. Оліфіров зазначають, що «автоматизована бухгалтерська система повинна надати такий засіб, застосовуючи який користувач зміг би сам створити всі необхідні бухгалтерські і планово-фінансові звітні документи, не витрачаючи при цьому додатковий час на вивчення мови програмування» [46].

Слід також зазначити, що на ринку відсутній програмний продукт, у який було би закладено абсолютно всі функції. У зв’язку з цим, обираючи бухгалтерську програму, не потрібно шукати систему, яка б виконувала всі потрібні завдання, а потрібно відштовхуватися від реальних запитів та можливостей суб’єкта господарювання. Окрім цього, розробники зазвичай погоджуються на адаптацію своїх бухгалтерських програм до специфіки потреб клієнтів.

Проаналізувавши всі позитивні і негативні сторони програм, для автоматизації системи бухгалтерського обліку на досліджуваному підприємстві було вибрано програму BAS.

Позитивним у даній програмі є те, що у типових конфігураціях даної бухгалтерської програми можна проводити оцінку доходів іншої операційної діяльності згідно національних стандартів бухгалтерського обліку України та Податкового кодексу на всіх автоматизованих ділянках обліку.

Окрім цього, у звітах «Оборотно-сальдова відомість», «Картка рахунку» та інших бухгалтерських звітах можна буде порівняти оцінки доходів іншої

операційної діяльності за даними бухгалтерського обліку та податкових розрахунків й визначити розбіжності між ними.

Слід відмітити, що в програмі BAS не передбачено окремого модуля для відображення доходів іншої операційної діяльності. Всі операції в даній бухгалтерській програмі слід проводити у ручному режимі.

Підводячи підсумки зазначимо, що вирішальним при виборі BAS стала гнучкість її роботи, тобто наявності механізмів, потрібних для ефективної організації обліку, якими передбачено:

- наявність додаткових довідників для покращення аналітичного обліку;

- створення умов здійснення обліку з врахуванням специфіки суб'єкта господарювання;

- наявність форм звітності, що враховують специфіку суб'єкта господарювання;

- інтеграція аналітичних модулів задля формування релевантної інформації для потреб різних категорій менеджерів.

Окрім цього слід відмітити, що використання найновіших інформаційних технологій та впровадження комплексної автоматизованої системи управління суб'єктом господарювання дозволяє вирішити такі завдання, як створення системи оперативного обліку і контролю за всіма напрямками діяльності господарюючого суб'єкта, а також формування інформаційної бази для прийняття відповідних рішень на всіх рівнях управління, у зв'язку з цим майбутнє за сучасними інформаційно-комунікаційними технологіями.

Висновки до розділу 2

Дослідження методики та організації обліку доходів іншої операційної діяльності дало змогу зробити такі висновки:

1. Запровадження управлінського обліку доходів на господарюючому суб'єкті запропоновано здійснювати за такими напрямами: встановлення внутрішніх й зовнішніх чинників, що є визначальними чи обмежувальними під час організації системи управлінського обліку; побудова організаційної та

фінансової структури господарюючого суб’єкта, а саме: виділення сфер відповідальності та визначення рівня децентралізації системи управління; поділ доходів як основних об’єктів управлінського обліку; встановлення порядку документування фактів господарського життя та впровадження графіка документообігу; розроблення робочого плану рахунків із необхідним ступенем деталізації; встановлення підходів до відображення даних управлінського та фінансового обліків на бухгалтерських рахунках; встановлення складу облікових реєстрів оперативного обліку.

2. Субрахунки 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» та 716 «Відшкодування раніше списаних активів» запропоновано виключити із рахунку 71 «Інший операційний дохід» і включити окремими субрахунками до складу рахунку 74 «Інші доходи». Зумовлено це тим, що не можна по суті знайти жодного підприємства, в установчих документах якого передбачалося б здійснення операційної діяльності, пов'язаної, наприклад із отриманням доходів від виплачених підприємству штрафів, пені, неустойок, а також отриманням доходів від відшкодування раніше списаних активів - з іншого боку. Зазначені доходи не відображають безпосередньо операційну діяльність суб’єкта господарювання як таку, а є наслідком операцій, що виникають у результаті здійснення звичайної його діяльності, що включає операційну, фінансову та інвестиційну діяльності. Запропонована оптимізація щодо перенесення окремих субрахунків доходів, які виникають у процесі іншої операційної діяльності, буде сприяти формуванню достовірної та правдивої інформації про фінансові результати та відображенню їх у звітності.

3. Встановлено, що автоматизація облікового процесу доходів іншої операційної діяльності має значні переваги, а саме: інтеграція інформаційної бази управлінського та фінансового обліку; точність та оперативність обробки значних масивів інформації й здатність проводити складні математичні розрахунки; разове занесення та збереження інформації про господарські операції в програмний продукт; відмова від використання різноманітних паперових журналів та відомостей; автоматизація та повний контроль

кореспонденції бухгалтерських рахунків; можливість оперативного доступу до інформаційної бази; контроль спеціалізованою програмою послідовності розв'язання конкретних облікових завдань.

РОЗДІЛ 3
АНАЛІЗ ДОХОДІВ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Інформаційна база аналізу доходів іншої операційної діяльності

Одним з найбільш інформативних способів оцінки успішності діяльності господарюючого суб'єкта є аналіз доходу як результату інтеграції намагань суб'єкта господарювання, направлених на забезпечення його діяльності у майбутньому. Дохід суб'єкта господарювання є явищем, що комбінує в своєму складі та підсумовує:

а) тактику й стратегію суб'єкта господарювання;

б) різноманітні види діяльності суб'єкта господарювання;

в) минуле, сьогодення й майбутнє суб'єкта господарювання .

Аналіз доходу суб'єкта господарювання займає основне місце в системі комплексного аналізу, оскільки з його допомогою здійснюється оцінка ступеня досягнення базової мети діяльності господарюючого суб'єкта.

Щодо цього, Кубіній Н. Ю., Данайканич О. В. та Кубіній В. В. відмічають, що «дохід утворюється внаслідок альянсу різних видів діяльності і кожен вид активності відіграє свою роль та може стати визначальним при підведенні результату» [47, с. 97].

В процесі аналізу доходів іншої операційної діяльності господарюючого суб'єкта на основі узагальнення облікової інформації у формах фінансової звітності проводиться прогнозний та ретроспективний аналіз, розраховується ефективність діяльності підприємства, проводиться оцінка впливу чинників на зміну величини доходу іншої операційної діяльності господарюючого суб'єкта. Саме така інформація є базою для прогнозування майбутніх грошових потоків, що будуть пов'язані з діяльністю господарюючого суб'єкта.

Ретроспективний аналіз доходів іншої операційної діяльності суб'єкта

господарювання розпочинається із загального аналізу, що передбачає попереднє групування доходів у розрізі джерел їх формування. Основою такого групування є звіт про фінансові результати (звіт про сукупні доходи). Загальний аналіз доходів іншої операційної діяльності суб'єкта господарювання базується на застосуванні методик вертикального та горизонтального аналізу, що дають змогу оцінити структуру об'єкта аналізу й встановити його динаміку загалом та за кожною складовою окремо..

Перспективний аналіз, як відмічає Любушин Н.П., «покликаний оцінити можливе збільшення чи зниження доходів в цілому й окремих виробах у зв'язку з прогнозованими змінами на ринку ресурсів. Для визначення змін у загальних доходах на перспективу використовується метод аналізу співвідношення» [48, с. 316].

Методика аналізу представляє собою сукупність аналітичних способів і правил дослідження результатів діяльності господарюючого суб'єкта, певним чином підпорядкованих досягненню мети аналізу. Зважаючи на те, що аналіз використовується як засіб підготовки, обґрунтування управлінських рішень і контролю їх виконання, то його мета повинна бути підпорядкована меті управління доходом іншої операційної діяльності. Розглянемо, які цілі і завдання аналізу доходу виділяють вчені, і проаналізуємо наскільки вони відповідають вимогам управління.

Найбільш чітко мету і завдання аналізу доходів іншої операційної діяльності господарюючого суб'єкта сформулював Шеремет А.Д.: «Основними завданнями аналізу доходів підприємства є вивчення рівня і структури доходів у звітному періоді, порівняння рівнів та структур доходів у звітному і базовому періодах, оцінка структурної динаміки доходів і з'ясування її причин» [49, с. 68].

Аналіз праць вітчизняних та зарубіжних науковців засвідчив, що формулювання мети й завдань аналізу доходу іншої операційної діяльності іншими науковцями суттєво не різниться від підходу Шеремета А.Д. [49]

Метою аналізу доходів іншої операційної діяльності є встановлення умов

їх формування та споживання, пошук шляхів їх підвищення та підвищення ефективності діяльності господарюючого суб’єкта.

Для досягнення поставленої мети в процесі здійснення аналізу, як відмічає Р. В. Федорович, вирішуються такі завдання: «перевірка виконання плану, щодо рівня доходу в цілому та в розрізі його складових; оцінка зміни доходу в динаміці за кілька років з метою виявлення її закономірностей і тенденцій; визначення впливу факторів на зміну доходу як основної складової операційного прибутку; виявлення причин збитків у діяльності підприємства; оцінка рентабельності роботи підприємства в цілому та в розрізі окремих видів діяльності, окремих видів продукції підприємства, факторний аналіз її змін; виявлення резервів дальшого зростання доходу і на цій основі підвищення рівня рентабельності підприємства, розробка заходів щодо мобілізації виявлених резервів та контроль за їх виконанням» [50, с. 352].

Слід відмітити, що пропоновані науковцями цілі та завдання аналізу доходу іншої операційної діяльності господарюючого суб’єкта не зачіпають аспектів взаємозв'язку доходу та платоспроможності господарюючого суб’єкта; дохід розглядається окремо від об'єктів, що одержуються у процесі виникнення доходу.

У зв’язку з цим, на нашу думку, загальноприйняті цілі та завдання аналізу доходу іншої операційної діяльності суб’єкта підприємництва не відповідають цілям управління цим об'єктом. Метою аналізу доходу іншої операційної діяльності є забезпечення аналітичною інформацією суб'єктів управління доходом іншої операційної діяльності. Завдання аналізу доходу іншої операційної діяльності мають співставлятися з етапами підготовки управлінських рішень, щодо доходу іншої операційної діяльності суб’єкта підприємництва.

На рис. 3.1. наведено основні завдання аналізу доходів іншої операційної діяльності.

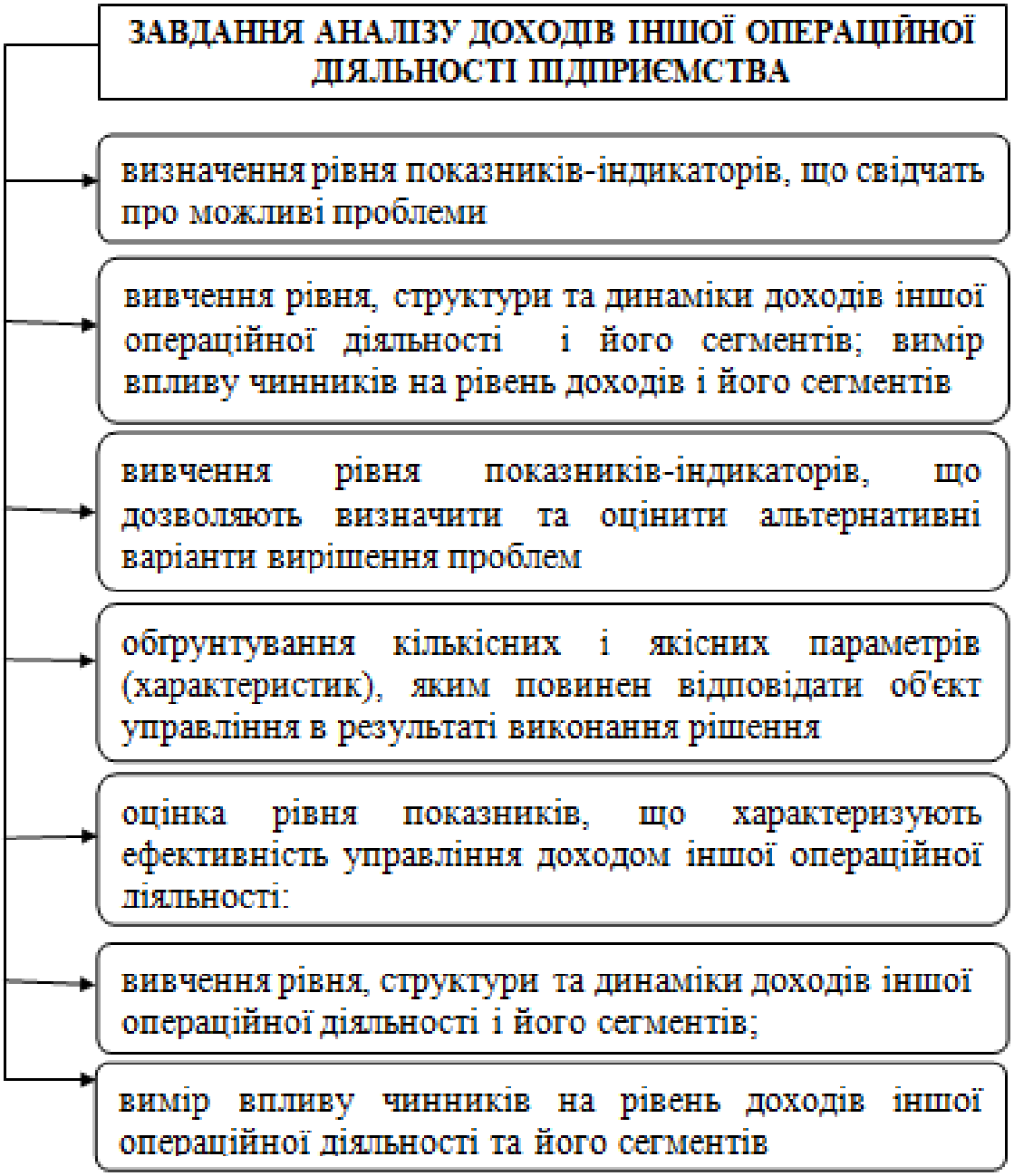

Рис. 3.1. Завдання аналізу доходів іншої операційної діяльності

Для створення інформаційної бази аналізу доходів іншої операційної діяльності потрібно:

- встановити обсяг, види, зміст, регулярність аналізу;

- встановити методику вирішення окремих завдань, систему показників, чинників;

- уточнити на основі прийнятої методики прийняття рішень;

- визначити обсяг, зміст, регулярність, джерела інформації для створення інформаційної бази аналізу доходів іншої операційної діяльності;

- усунути повтор інформації, вивчивши взаємозв'язок аналітичних завдань;

- визначити загальну потребу в інформації по завданнях.

Щодо джерел інформації, для проведення аналізу доходів іншої операційної діяльності, то потрібно відмітити, що для об'єктивного і всебічного аналізу доходів іншої операційної діяльності суб'єкта підприємництва застосовують всі різновиди інформації, що стосуються його діяльності.

Зважаючи на це, основними джерелами інформації в аналізі доходів іншої операційної діяльності є відомості аналітичного обліку результатів діяльності господарюючого суб'єкта; фінансова звітність, а саме: «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» [40], «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [40], «Звіт про рух грошових коштів» [40], «Звіт про власний капітал» [40], «Примітки до річної фінансової звітності» [40]; дані внутрішньої управлінської звітності, та відповідні таблиці бізнес-плану суб'єкта підприємництва.

Комплексне використання відмічених вище джерел інформації дає змогу всебічно та ґрунтовно дослідити доходи іншої операційної діяльності суб'єкта підприємництва й виявити невикористані внутрішні резерви.

Слід також відмітити, що саме якість інформації має вирішальний вплив на ефективність проведення аналізу і правильність прийнятих на його основі висновків. Оцінюється якість інформації за такими ознаками: аналітичність, репрезентативність, достовірність, повнота за умови мінімального обсягу, своєчасність надходження, раціональність. За умови дотримання усіх відмічених вимог, аналіз доходів іншої операційної діяльності зможе досягти поставлених завдань перед ним та буде ефективним.

Окрім цього, зазначимо, що відібрані для проведення аналізу джерела інформації підлягають перевірці за формальними (технічними) та логічними (суттєвими) ознаками. При формальній перевірці джерел інформації встановлюють: співставність цифр у різних формах фінансової звітності суб'єкта підприємництва; погодженість взаємозалежних величин; правильність

складання відповідних документів, звітів з точки зору присутності та заповнення обов’язкових реквізитів, таблиць, підписів, перевірка арифметичних сум, підсумків, розрахунків при встановленні окремих показників, а також зазначених у звіті відносних величин, а саме, процентів, відповідність і співставність цифр, перенесених з інших документів за минулі роки.

«При суттєвій (логічній) перевірці виявляють доброякісність аналітичних матеріалів, їх відповідність об'єктивній дійсності, можливість використання для аналізу доходів іншої операційної діяльності» [50].

Усю аналітичну інформацію про доходи іншої операційної діяльності суб’єкта підприємництва після перевірки потрібно аналітично опрацювати. Іншими словами, необхідно згрупувати показники, сформувати розрахункові формули, розрахувати середні та відносні величини, встановити вплив окремих чинників на зміну окремих показників, що аналізуються. Результати аналізу відображають у відповідних аналітичних таблицях, в яких наводяться абсолютні величини доходів іншої операційної діяльності, їх частка у загальній сумі доходів звітного і минулого періодів, зміна абсолютних величин доходів іншої операційної діяльності суб’єктів господарювання та їх часток у звітному періоді порівняно з минулим.

Отже, система обліку на даний час не в змозі надавати оперативну інформацію про доходи іншої операційної діяльності суб’єкта господарювання, а досить часто така інформація одержується із запізненням. У зв’язку з цим, , управлінці аналізуючи доходи іншої операційної діяльності оперують не актуальною інформацією, використання якої в майбутньому не дасть належного ефекту від ухваленого управлінського рішення.

3.2. Аналіз доходів іншої операційної діяльності підприємства

Аналіз доходів господарюючого суб’єкта займає одне із основних місць в системі комплексного аналізу, оскільки за ним оцінюється ступінь досягнення головної мети діяльності господарюючого суб’єкта та його ефективність.

Н.В. Тарасенко зазначає, що аналіз доходу іншої операційної діяльності підприємства передбачає: «оцінку змін за кожною складовою доходу - горизонтальний аналіз; визначення структури доходу та змін, які відбулися в структурі за аналізований період - вертикальний аналіз; вивчення динаміки змін показників за кілька звітних періодів – трендовий аналіз» [51, с. 249].

В процесі здійснення горизонтального аналізу потрібно провести порівняння кожної позиції фінансової звітності суб'єкта господарювання з минулим періодом. Даний аналіз є основою організації моніторингу поточної діяльності господарюючого суб'єкта. У процесі даного аналізу можна виявити відхилення звітних показників від нормативних, визначаються обставини виникнення таких відхилень та вносяться пропозиції щодо корегування окремих напрямків діяльності суб'єкта підприємництва.

Щодо вертикального аналізу, то слід відмітити, що з його допомогою можна розрахувати вплив окремих чинників а кінцевий результат господарюючого суб'єкта. Даний аналіз дозволяє визначити основні складові в балансі (звіті про фінансовий стан) суб'єкта підприємництва, але найбільш доцільним є його застосування в процесі проведення аналізу складових доходів бюджету.

Щодо трендового аналізу, то відмітимо, що його суть полягає в проведенні зіставлення кожної позиції фінансової звітності з рядом минулих періодів та визначення динаміки показників, тобто тренду. «На основі екстраполяції можливо не тільки визначити перспективне значення основних показників, а також спрогнозувати перспективний аналіз фінансового стану підприємства» [51].

Окрім цього відмітимо, що на нашу думку, відзначені способи аналізу доходів іншої операційної діяльності, доцільно було би доповнити й такими як:

- факторним аналізом;
- порівняльним аналізом;
- аналізом відносних показників (коефіцієнтів);
- маржинальним аналізом.

На основі даних фінансової звітності ТОВ «Сахара Львів», зокрема форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [40], проаналізуємо доходи (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Аналіз складу, структури та динаміки доходів

Вид доходів	2020 рік		2021 рік		Відхилення (+/-)	
	сума, тис. грн.	частка, %	сума, тис. грн.	частка, %	тис. грн.	%
Доходи від основної діяльності	3919	76,3	6366	81,3	+2447	+162,4
Доходи від іншої операційної діяльності	1217	23,7	1461	17,7	+244	+120,0
Доходи від фінансової діяльності	-	-	-	-	-	-
Доходи від інвестиційної діяльності	-	-	-	-	-	-
РАЗОМ	5136	100,0	7827	100,0	+2691	+52,4

Дані таблиці 3.1 свідчать про те, що ТОВ «Сахара Львів» формує доходи лише в процесі операційної діяльності. Так у 2021 році в загальній величині доходів 81,3% припадає на дохід від основної діяльності, а 17,7% – на інші операційні доходи. У звітному році порівняно з минулим роком дохід від основної операційної діяльності ТОВ «Сахара Львів» збільшився на 2447,0 тис. грн. (162,4 %), а доходи від іншої операційної діяльності збільшилися на 120,4 тис. грн. (120,0 %).

Окрім цього, слід зазначити, як можна бачити із таблиці 3.1, у структурі доходів ТОВ «Сахара Львів» відсутні доходи від інвестиційної та фінансової діяльності.

Зважаючи на те, що частка доходу іншої операційної діяльності є досить незначною, то проведемо також аналіз доходу основної діяльності.

Слід відмітити, що більшість вчених аналіз доходів від продажу товарів (робіт, послуг) окремо не розглядають а проводять його у складі аналізу прибутку від продажу.

Зважаючи на те, що для налагодження ефективного аналізу доходів від продажу товарів (робіт, послуг) на ТОВ «Сахара Львів» потрібно, перед початком роботи, розробити план майбутніх надходжень від продажу товарів (робіт, послуг). Аналіз виконання плану доходу від реалізації товарів (робіт, послуг) здійснюється за даними форми № 2-м «Звіт про фінансові результати [40] і за даними системи обліку ТОВ «Сахара Львів» (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз доходу від реалізації товарів (робіт послуг)

ТОВ «Сахара Львів», тис. грн.

Показник	За планом	За планом на фактично реалізовану продукцію	Звіт
Дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)	4987	5980	6366
Собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг)	4489	5203	5352
Прибуток	498	778	1014

За відомостями табл. 3.2 бачимо, що на ТОВ «Сахара Львів» план по доходу виконано на 1379 тис. грн. (6366 - 4987), або на 127,6 %.

Зважаючи на це в процесі аналізу потрібно визначити динаміку виконання плану з доходу від продажу товарів (робіт, послуг) та вплив основних факторів на відхилення від запланованого доходу.

На зміну величини показника доходу впливає багато внутрішніх факторів, що залежать від господарюючого суб'єкта і контролюються ним, та зовнішніх, що не залежать від нього або не контролюються ним. Серед чинників, що мають вплив на величину доходу, необхідно проводити аналіз перш за все тих, що відображаються у фінансовій звітності господарюючого суб'єкта. Вони є основою проведення початкового етапу факторного аналізу доходів, результати якого оформлюють у формі аналітичної таблиці.

Серед факторів, які впливають на величину доходу віл продажу товарів потрібно виокремити:

- зміна собівартості товарів (робіт, послуг);

- зміна обсягу реалізованих товарів;
- зміна цін на енергоресурси, матеріали тощо.

Порівнюючи планову суму прибутку господарюючого суб'єкта і суму прибутку, обчисленого за плановою собівартістю і плановими цінами, але з врахуванням фактичного обсягу товарів, розрахуємо, наскільки вона змінилась у результаті зміни обсягу й структури реалізованих товарів:

778-498 = + 280 тис. грн.

Але задля того, щоб розрахувати вплив тільки обсягу реалізації, потрібно плановий прибуток помножити на відсоток перевиконання плану обсягу продаж. Цей відсоток на ТОВ «Сахара Львів» дорівнює 119,9 % (5980/4987*100).

Вплив зміни обсягу реалізації розраховується:

(498*19,9)/100 = + 99,1 тис. грн.

Таким чином, у наслідок зростання обсягу реалізації суб'єкт господарювання отримав 99,1 тис. грн. прибутку. Після цього, слід розрахувати вплив структурного чинника: від першого результату потрібно відняти другий:

280 - 99,1 = + 180,9 тис. грн.

«Між зміною собівартості і прибутком існує зворотний зв'язок, за яким величина зниження (зростання) собівартості реалізованої продукції є адекватною до відповідного приросту (зменшення) прибутку від реалізації продукції. Вплив зміни собівартості на суму прибутку розраховується порівнянням фактичної суми витрат (перерахованої на фактичний обсяг реалізації продукції) з плановою» [52]:

5352 - 5203 = + 149 тис. грн.

Разом з тим, із проведених розрахунків бачимо, що на ТОВ «Сахара Львів» фактична собівартість зросла, отже, прибуток зменшився на 149 тис. грн.

Між зміною цін на товари й прибутком від продажу, як відмічають Федорович Р. В., Серединська В. М. та Загородна О. М. «існує прямий зв'язок,

за яким приріст прибутку при незмінних інших умовах пропорційний до індексу приросту цін на продукцію. Вплив зміни оптових цін на дохід визначається порівнянням фактично отриманої виручки (зменшеної на суму податків на добавлену вартість, акцизів та інших обов'язкових платежів) з виручкою, що перерахована на фактичний обсяг реалізації» [50]:

6366 - 5980 = + 386 тис. грн.

Значний ріст прибутку в наслідок зростання цін на товари (роботи, послуги) не є результатом ефективної діяльності господарюючого суб'єкта, оскільки досягається він за рахунок покупців.

Щоб поглибити аналіз прибутку від реалізації товарів, необхідно ґрунтовно вивчити зміни обсягу реалізації, ціни та структури для кожного різновиду товарів (робіт, послуг).

Окрім цього відмітимо, що у процесі здійснення аналізу діяльності господарюючого суб'єкта застосовуються безліч показників рентабельності, які характеризують прибутковість діяльності господарюючого суб'єкта, основними з них є:

- рентабельність реалізованих товарів (робіт, послуг);
- рентабельність діяльності господарюючого суб'єкта;
- рентабельність виготовлення продукції.

Слід також зазначити, що на даний момент суттєвим та актуальним питанням виступає визначення методики якісного аналізу доходів, який дозволив би прослідкувати вплив різноманітних факторів (суб'єктивних, об'єктивних) на їх кількісні характеристики.

При аналізі доходів суб'єкта підприємництва, як зазначають Митрофанов Г. В., Кравченко Г. О. та Барабаш Н. С. «необхідно використовувати детермінований факторний аналіз, для якого характерний функціональний зв'язок чинників з досліджуваним (результативним) показником» [53].

Розв'язання завдань детермінованого факторного аналізу, як відмічають вище зазначені науковці, проводиться за допомогою наступних методів:

− ланцюгових підстановок;

− − відносних різниць;

абсолютних різниць;

− ланцюгових індексів;

− − пропорційного ділення;

зважених кінцевих різниць;

− часткової участі;

− логарифмічного методу;

− простого додавання нерозкладаного залишку;

− інтегрального методу [53].

В основі способів ланцюгових підстановок, абсолютних і відносних різниць та ланцюгових індексів лежить метод елімінування, який дозволяє включити в аналіз низку факторів і виділити один, вплив якого на результативний показник саме оцінюється.

В. Петров та М. Покотілов наводять приклад «регресійної моделі залежності чистого прибутку від сукупності активів та пасивів підприємства, яка дає змогу проаналізувати тенденцію збільшення/зменшення чистого прибутку при дії факторів - грошових коштів та їх еквівалентів, поточних інвестицій, дебіторської заборгованості, запасів і нематеріальних активів, пасивів підприємства» [54].

Звісно, що формування моделі прибутковості господарюючого субєкта, як зазначають Шубіна С.В., Крамаренко І.В Лосєва І.В. та Швадченко В.О., «неможливе без попередньої розробки моделі її аналізу та оцінки. Саме передача отриманих у процесі аналізу результатів щодо збільшення чистого прибутку в управлінській структурі надасть можливість підвищити ефективність усієї системи управління підприємством» [55].

Необхідність комплексного аналізу чистого прибутку пояснюється й тим, як вони зазначають, що він дасть відповіді на питання: «Чи ефективно підприємство здійснює свою діяльність? Які фактори впливають на зміну абсолютної величини чистого прибутку? Які рішення необхідно зробити, щоб збільшити чистий прибуток у Майбутньому» [55]?

Отже, необхідність аналізу доходів іншої операційної діяльності в сучасних ринкових умовах обумовлена наступним:

1. За допомогою аналізу здійснюється контроль фінансового стану суб’єкта підприємництва, що дозволяє завчасно у разі потреби провести потрібні зміни у його роботу та уникнути можливого банкрутства.

2. Встановлення залежності між показниками роботи господарюючого суб’єкта дозволяє провести їх порівняння з результатами, що були одержані конкуруючими підприємствами чи іншими ринковими суб'єктами. Це потрібно для техніко-технологічних, організаційних та інших змін, що дозволяли б підтримувати високу конкурентноздатність господарюючого суб’єкта на ринку.

3. Для ефективного бізнесу дуже важливо не вступати у відносини з сумнівними партнерами, які не в змозі своєчасно чи взагалі оплатити відвантажені товари й повернути борги.

Висновки до розділу 3

Дослідження методики аналізу доходів іншої операційної діяльності підприємства дало змогу зробити такі висновки:

1. Метою аналізу доходів іншої операційної діяльності є встановлення умов їх формування та споживання, пошук шляхів їх підвищення та підвищення ефективності діяльності господарюючого суб’єкта. Загальноприйняті цілі та завдання аналізу доходу іншої операційної діяльності суб’єкта підприємництва не відповідають цілям управління цим об'єктом. Метою аналізу доходу іншої операційної діяльності є забезпечення аналітичною інформацією суб'єктів управління доходом іншої операційної діяльності. Завдання аналізу доходу іншої операційної діяльності мають співставлятися з етапами підготовки управлінських рішень, щодо доходу іншої операційної діяльності суб’єкта підприємництва.

2. Провівши аналіз доходів іншої операційної діяльності було встановлено, що ТОВ «Сахара Львів» формує доходи переважно в процесі основної операційної діяльності. Так у звітному році в загальній величині

доходів 81,3% припадає на дохід від основної діяльності, 17,7% – на інші операційні доходи. У звітному році порівняно з базовим роком дохід від основної операційної діяльності збільшився на 2447,0 тис. грн. (162,4 %), а доходи від іншої операційної діяльності зросли на 120,4 тис. грн. (120,0 %). Окрім цього, слід зазначити, що у структурі доходів від звичайної діяльності ТОВ «Сахара Львів» відсутні доходи від інвестиційної та фінансової діяльності.

3. В результаті аналізу встановлено, що на ТОВ «Сахара Львів» план по доходу виконано на 1379 тис. грн., або на 127,6 %. Порівнюючи планову суму прибутку господарюючого суб'єкта і суму прибутку, обчисленого за плановою собівартістю і плановими цінами, але з врахуванням фактичного обсягу товарів, було встановлено, що у результаті зміни обсягу й структури реалізованих товарів сума прибутку зросла на 280 тис. грн.. Окрім цього відмітимо, що у наслідок зростання обсягу реалізації суб'єкт господарювання отримав 99,1 тис. грн. прибутку, а у результаті зміни структури реалізації – 180,9 тис. грн. Разом з тим, за результатами аналізу було встановлено, що на ТОВ «Сахара Львів» фактична собівартість зросла, а це призвело до зменшився прибутку на 149 тис. грн.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове бачення шляхів вирішення наукової проблеми, що полягає в удосконаленні обліку і аналізу обліку доходів іншої операційної діяльності підприємств. Це дало змогу сформулювати такі висновки:

1. Ототожнення доходу господарюючого суб'єкта лише із виручкою від продажу готової продукції практично виключає із нього такі притаманні йому елементи, як одержана орендна плата за матеріальні цінності, роялті, проценти, дивіденди тощо. Очевидно, що поняття «дохід господарюючого суб'єкта» потрібно трактувати більш ширше, ніж виручка від продажу готової продукції.

2. Доходи господарюючого суб'єкта - це збільшення економічних вигод протягом звітного періоду в результаті надходження активів і (або) підвищення їхньої вартості, та (або) зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення капіталу суб'єкта підприємництва за виключенням внесків власників.

3. З економічної точки зору формування доходу є безперервним процесом. У зв'язку з цим, доходи мають визнаватися безперервно протягом всього циклу виготовлення готової продукції. Разом з тим, зрозуміло, що постійне відображення доходів, що накопичуються в обліку, в практичній роботі неприйнятно, й у зв'язку з цим бухгалтери намагаються знайти момент, коли дохід дійсно сформований.

4. Класифікацію доходів іншої операційної діяльності слід здійснювати за такими класифікаційними ознаками: за джерелами формування; за ступенем охоплення планом; для цілей прогнозування та планування; за важливістю для прийняття рішень; за ступенем узагальнення; за регулярністю отримання; за можливістю вибору; за характером оподатковування; за ступенем керованості. Виокремлення таких класифікаційних ознак дасть можливість підвищити ступень аналітичності обліку доходів іншої операційної діяльності господарюючих суб'єктів. Окрім цього, даний підхід дозволить підвищити

точність інформації про доходи у системі обліку й сприятиме оптимізації структури доходів іншої операційної діяльності й проводити контроль за рівнем їх одержання. Використання різних різновидів доходу іншої операційної діяльності суб'єкта підприємництва на основі наведеної класифікації сприятиме: моделюванню різноманітних варіантів тактичного та стратегічного розвитку суб'єкта господарювання та прийняттю ефективних короткострокових та довгострокових рішень.

5. Запровадження управлінського обліку доходів іншої операційної діяльності на господарюючому суб'єкті запропоновано здійснювати за такими напрямами: встановлення внутрішніх й зовнішніх чинників, що є визначальними чи обмежувальними під час організації системи управлінського обліку; побудова організаційної та фінансової структури господарюючого суб'єкта, а саме: виділення сфер відповідальності та визначення рівня децентралізації системи управління; поділ доходів як основних об'єктів управлінського обліку; встановлення порядку документування фактів господарського життя та впровадження графіка документообігу; розроблення робочого плану рахунків із необхідним ступенем деталізації; встановлення підходів до відображення даних управлінського та фінансового обліків на бухгалтерських рахунках; встановлення складу облікових реєстрів оперативного обліку.

6. Субрахунки 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» та 716 «Відшкодування раніше списаних активів» запропоновано виключити із рахунку 71 «Інший операційний дохід» і включити окремими субрахунками до складу рахунку 74 «Інші доходи». Зумовлено це тим, що не можна по суті знайти жодного підприємства, в установчих документах якого передбачалося б здійснення операційної діяльності, пов'язаної, наприклад із отриманням доходів від виплачених підприємству штрафів, пені, неустойок, а також отриманням доходів від відшкодування раніше списаних активів - з іншого боку. Зазначені доходи не відображають безпосередньо операційну діяльність суб'єкта господарювання як таку, а є наслідком операцій, що виникають у результаті

здійснення звичайної його діяльності, що включає операційну, фінансову та інвестиційну діяльності. Запропонована оптимізація щодо перенесення окремих субрахунків доходів, які виникають у процесі іншої операційної діяльності, буде сприяти формуванню достовірної та правдивої інформації про фінансові результати та відображенню їх у звітності.

7. Встановлено, що автоматизація облікового процесу доходів іншої операційної діяльності має значні переваги, а саме: інтеграція інформаційної бази управлінського та фінансового обліку; точність та оперативність обробки значних масивів інформації й здатність проводити складні математичні розрахунки; разове занесення та збереження інформації про господарські операції в програмний продукт; відмова від використання різноманітних паперових журналів та відомостей; автоматизація та повний контроль кореспонденції бухгалтерських рахунків; можливість оперативного доступу до інформаційної бази; контроль спеціалізованою програмою послідовності розв’язання конкретних облікових завдань.

8. Метою аналізу доходів іншої операційної діяльності є встановлення умов їх формування та споживання, пошук шляхів їх підвищення та підвищення ефективності діяльності господарюючого суб’єкта. Загальноприйняті цілі та завдання аналізу доходу іншої операційної діяльності суб’єкта підприємництва не відповідають цілям управління цим об'єктом. Метою аналізу доходу іншої операційної діяльності є забезпечення аналітичною інформацією суб'єктів управління доходом іншої операційної діяльності. Завдання аналізу доходу іншої операційної діяльності мають співставлятися з етапами підготовки управлінських рішень, щодо доходу іншої операційної діяльності суб’єкта підприємництва.

9. Провівши аналіз доходів іншої операційної діяльності було встановлено, що ТОВ «Сахара Львів» формує доходи переважно в процесі основної операційної діяльності. Так у звітному році в загальній величині доходів 81,3% припадає на дохід від основної діяльності, 17,7% – на інші операційні доходи. У звітному році порівняно з базовим роком дохід від

основної операційної діяльності збільшився на 2447,0 тис. грн. (162,4 %), а доходи від іншої операційної діяльності зросли на 120,4 тис. грн. (120,0 %). Окрім цього, слід зазначити, що у структурі доходів від звичайної діяльності ТОВ «Сахара Львів» відсутні доходи від інвестиційної та фінансової діяльності.

10. В результаті аналізу встановлено, що на ТОВ «Сахара Львів» план по доходу виконано на 1379 тис. грн., або на 127,6 %. Порівнюючи планову суму прибутку господарюючого суб'єкта і суму прибутку, обчисленого за плановою собівартістю і плановими цінами, але з врахуванням фактичного обсягу товарів, було встановлено, що у результаті зміни обсягу й структури реалізованих товарів сума прибутку зросла на 280 тис. грн.. Окрім цього відмітимо, що у наслідок зростання обсягу реалізації суб'єкт господарювання отримав 99,1 тис. грн. прибутку, а у результаті зміни структури реалізації – 180,9 тис. грн. Разом з тим, за результатами аналізу було встановлено, що на ТОВ «Сахара Львів» фактична собівартість зросла, а це призвело до зменшився прибутку на 149 тис. грн.

Узагальнення теоретичних положень і дослідження практичних аспектів дозволяють зробити висновки, що реалізація наведених в кваліфікаційній роботі пропозицій дозволить підвищити ефективність обліку і аналізу доходів іншої операційної діяльності ТОВ «Сахара Львів».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кізима Т.О. Доходи домогосподарств : інтерпретація сутності та проблеми детінізації. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : наук. зб. Прикарпатського НУ ім. Василя Стефаника.* Івано-Франківськ, 2009. Вип. V. С. 274-280.

2. Грузинов В. П. Экономика предприятия (предпринимательская) : учебник . 2-е изд. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 795 с.

3. Бланк И. А. Торговый менеджмент.2-е изд.– К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. 784 с.

4. Чуев И. Н., Чечевицина Л. Н. Экономика предприятия : учебник . М. : Дашков и К°. 2004 416 с.

5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник . Житомир : ПП Рута 2001. 224 с.

6. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : монографія . Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 152 с.

7. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. К. : КНЕУ, 2004. 411 с.

8. Лозинська С.І. Значення доходів населення у формуванні економічного зростання. Логістика : зб. наук. пр. відп. ред. Є. В. Крикавський. Л. : Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2009. 348 с.

9. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text

10. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ z0336-13#Text

11. Сопко В.В., Бойко О.В. Бухгалтерський облік : фінансовий та внутрішньогосподарський. К. : «Фенікс» 2003. 468 с.

12. Павликівська О. І., Марущак Л. І. Методологічні підходи до визначення сутності доходів та витрат. *Бізнес Інформ.* 2016. № 10. С. 343-348.

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text

14. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами. – К. : Екаунтінг, 2000.– 384 с.

15. Подаковий кодекс України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/ show/ 2755-17#Text

16. Борисейко Ю.В. Доходи підприємства в Податковому кодексі України та Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: шляхи гармонізації. *Вісник ЖДТУ.* 2011. № 1 (55). С. 40-42.

17. Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П. Звітність підприємства. Житомир : ЖДТУ, 2005. 427 с.

18. Козаченко А. Ю. Доходи суб'єктів господарювання: економічна сутність та класифікація. *Вісник Хмельницького національного університету.* Економічні науки. 2021. № 6(2). С. 35-43.

19. Карпенко Д.В. Облікова інтерпретація класифікації доходів підприємств ресторанного господарства. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі.* 2011. № 6(51). Ч. 2. С. 278–284.

20. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: теорія та практика: монографія. Вінниця: Едельвейс і К, 2010. 272 с.

21. Гуріна Н.В. Економічна сутність доходів та їх класифікація: проблеми і шляхи. *Науковий вісник Херсонського державного університету.* Серія «Економічні науки». 2015. Вип. 12. Ч. 1. С. 203–205.

22. Шмиголь Н.М. Класифікація і групування доходів підприємств з метою управління їх формуванням. *Вісник Буковинської державної фінансової академії.* 2009. № 1. С. 144–150.

23. Садовська І.Б. Управлінський облік фінансової діяльності аграрних підприємств. *Економічні науки.* Серія «Облік і фінанси». 2011. Випуск 8 (29). Ч.4. С. 143-153.

24. Базидевич В. Д., Попов В. М., Базилевич К. С Економічна теорія: Політекономія : підручник.7-ме вид., стер. К. : Знання-Прес, 2008. 719 с.

25. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підруч. для студ. вищ. навч. закл. К. : Книга, 2004. 544 с.

26. Голов С.Ф. Управлінський облік. К. : «Лібра», 2003. 704 с.

27. Ивашкевич В.Б. Современные тенденции развития управленческого учета. *Бухгалтерский учет*. 1996. № 12. С. 34-35.

28. Энтони Р., Дж. Рис Учет: ситуации и примеры. М. : Финансы и статистика, 1996. 559 с.

29. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова. М. : Финансы и статистика, 1995. 416 с.

30. Скрипник М. Є., Скрипник Н. В. Роль фінансового та управлінського обліку в системі управління доходами підприємства. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту.* Економічні науки. - 2011. - Вип. 2(1). - С. 398-401.

31. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами. Х. : Фактор, 2005. 340 с.

32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi

33. Задорожний З.В. Управлінський облік доходів від операційної діяльності будівельних підприємств. Вісник ТАНГ. 2005. - № 2. С. 202-212.

34. Коцупатрий М.М., Яременко М.І. Організаційно-методичні аспекти розподілу прибутку в сільськогосподарських виробничих кооперативах. *ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»*. 2016 С. 217-222.

35. Гуцаленко Л.В. Формування та облік фінансових результатів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК.* 2006. № 11. С. 96-99.

36. Назарова Г.Б. Основні принципи формування доходів підприємств з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. *Наукові праці*

Кіровоградського національного технічного університету. 2011. № 20. - Ч. 1. С. 171-179.

37. Михалевич С.Г., Михалевич В.М. Шляхи вдосконалення обліку доходу та собівартості реалізованих виробничих запасів. *Економічні науки.* Серія «Облік і фінанси». 2011. Випуск 8 (29). Ч. 3. С. 146-153.

38. Головченко Н.В. Удосконалення методики бухгалтерського обліку орендних операцій. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 1. С. 226-230.

39. Свірко С. В. Бухгалтерський облік операцій з оренди за МСБОДС : базові положення та методологічні підходи. *Формування ринкової економіки.* 2010. № 24. С. 492-502.

40. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Вплив змін валютних курсів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text

41. Циган Р.М., Івченко В.В., Марченко Г.В. Відображення курсових різниць в бухгалтерському та податковому обліку. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 1. С. 124-128.

42. Посацька М.В. Експортно-імпортні операції підприємства : проблема визначення курсових різниць. URL: http ://www.nbuv.gov.ua/ Portal/Soc_Gum/En/O_FN/2007_4_2/zbirnuk

43. Хуторян А. Напрями вдосконалення обліку формування фінансових результатів. *Економічний аналіз.* 2020. Випуск 3 (13). С. 324-327.

44. Івахненков С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посібник. К. : Знання-Прес, 2006. 349 с.

45. Левицька С.О., Андрєєва А.О. Автоматизація господарського обліку як чинник прискорення процесу діяльності підприємств. *Наукові записки.* Серія «Економіка». Фінансова система України. 2021. Вип.16. С. 608-614.

46. Бойко О.А., Оліфіров О.В. Облік доходів в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем. URL: http://www.rusnauka.com/ 3_SND_2019/ Economics/58339.doc

47. Кубіній Н. Ю., Данайканич О. В., Кубіній В. В. Методичні аспекти

аналізу доходу підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету.* Серія : Економіка. 2020. Вип. 1. С. 97-102.

48. Любушин Н.П. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: учебн. пособие для вузов. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 471с.

49. Шеремет А. Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. М. : ИНФРА-М, 2006. - 415 с.

50. Федорович Р. В., Серединська В. М., Загородна О. М. Економічний аналіз: навчальний посібник. Тернопіль : Видавництво Астон, 2010. 624 с.

51. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. 2-ге вид., стер. К. : Алерта, 2003. 485 с.

52. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. 412 с.

53. Митрофанов Г. В., Кравченко Г. О., Барабаш Н. С. та ін Фінансовий аналіз. К. Київ. Нац. Торг.-екон. Ун-т, 2002. 301 с.

54. Петров В., Покотілов М. Методичні підходи до проведення корпоративного фінансового аналізу (на прикладі транснаціональної корпорації «Pfizer»). URL: http:/kibit.edu.ua/ukr/nauca/publications/?stuff_id =89

55. Шубіна С.В., Крамаренко І.В Лосєва І.В., Швадченко В.О. Сучасні підходи до аналізу та управління чистим прибутком підприємств торгівлі. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/